URL: <http://mobile.deloitte-tax-news.de/rechnungslegung/fg-muenchen-kein-passivierungsaufschub-fuer-auch-aus-einem-kuenftigen-liquidationsueberschuss-zu-bediene-darlehensverbindlichkeit.html>

13.05.2011

Rechnungslegung

FG München: Kein Passivierungsaufschub für auch aus einem künftigen Liquidationsüberschuss zu bedienende Darlehensverbindlichkeit

Aufhebung des FG-Urteils durch BFH-Urteil vom 30.11.2011, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Sachverhalt

Alleingesellschafterin der Klägerin (GmbH) ist die A GmbH. Die Klägerin schloss mit der A GmbH einen Darlehens- und Rangrücktrittsvertrag, in dem sich die A GmbH verpflichtete, der Klägerin ein verzinsliches Darlehen zu gewähren. In der Darlehensvereinbarung heißt es: „Die Gläubigerin kann die Befriedigung ihrer Gesamtforderung nur aus künftigen Jahresüberschüssen, soweit sie bestehende Verlustvorträge übersteigen, oder ggf. aus einem Liquidationsüberschuss verlangen.“ Zum 31.12.1995 und ebenso zum 31.12.1996 war die Klägerin bilanziell überschuldet. Dies änderte sich auch in den folgenden Jahren nicht. Im Rahmen einer Konzernprüfung kam der Betriebsprüfer unter Bezugnahme auf das Schreiben des BMF vom 18.08.2004 zu der Auffassung, dass die in der Bilanz zum 31.12.1999 enthaltene Verbindlichkeit gegenüber der A GmbH gewinnwirksam aufzulösen sei. Aufgrund des neu eingeführten § 5 Abs. 2a EStG sei eine Passivierung dieser Verbindlichkeit in der Steuerbilanz nicht mehr möglich. Es fehle bei den Rangrücktrittsverträgen an einer Bezugnahme auf die Möglichkeit einer Tilgung auch aus sonstigem freien Vermögen. Das Finanzamt schloss sich dieser Rechtsauffassung an.

Entscheidung

Die gewinnwirksame Auflösung des Passivpostens "Verbindlichkeiten gegenüber A GmbH" ist rechtswidrig. Die fortbestehende Verbindlichkeit unterliegt nicht dem Passivierungsaufschub gem. § 5 Abs. 2a EStG.

Die A GmbH verpflichtete sich gemäß Darlehensvertrag, eine Befriedigung ihrer Gesamtforderung nur aus künftigen Jahresüberschüssen oder gegebenenfalls aus einem Liquidationsüberschuss zu verlangen. Die Gläubigerin kann demgemäß ihre Forderung nur geltend machen, wenn entweder eine Besserung der wirtschaftlichen Situation der Klägerin eingetreten ist und Gewinne erzielt werden, oder wenn nach Auflösung der Klägerin ein Liquidationsüberschuss zu verteilen ist.

Die Forderung ist nicht gemäß § 5 Abs. 2a i.V.m. § 52 Abs. 12a EStG in der Fassung des StBereinG 1999 aufzulösen. Nach § 5 Abs. 2a EStG darf eine Verbindlichkeit, deren Erfüllung davon abhängt, dass künftige Einnahmen oder Gewinne anfallen, erst passiviert werden, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Nach § 52 Abs. 12a S. 2 EStG a.F. ist eine bereits passivierte Verbindlichkeit oder Rückstellung zum Schluss des ersten nach dem 31.12.1998 beginnenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist also darauf abzustellen, dass die Verpflichtung des Schuldners, die Verbindlichkeit zu erfüllen, ausschließlich davon abhängt, dass künftige Einnahmen oder Gewinne anfallen.

Im Streitfall besteht keine solche ausschließliche Abhängigkeit. Das Vermögen der Klägerin haftet auch ohne künftige Einnahmen oder Gewinne im Liquidationsfall für die Darlehensverbindlichkeiten. Ein Liquidationsüberschuss ergibt sich, wenn die Gesellschaft aufgelöst ist und nach Verwertung des Vermögens und Befriedigung der Gläubiger ein Restbetrag verbleibt. Die Haftung mit einem Liquidationsüberschuss belastet wirtschaftlich bereits das gegenwärtig vorhandene Vermögen. Insbesondere die stillen Reserven werden im Falle einer Liquidation aufgedeckt und zur Befriedigung der Verbindlichkeit verwendet. Lediglich der Zeitpunkt der Geltendmachung ist aufgeschoben. Die Haftung mit einem Liquidationsüberschuss ist in gleicher Weise zu behandeln wie die Haftung mit dem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigendem Vermögen (sog. freies Vermögen). Für diese Fallgestaltung hat der BFH bereits entschieden, dass eine Anwendung des § 5 Abs. 2a EStG nicht in Betracht kommt, weil die Verpflichtung aus dem zum Stichtag vorhandenen

Vermögen zu bedienen ist. Es werden nicht nur künftige Gewinne belastet, sondern das gegenwärtig vorhandene Vermögen des Schuldners, das nicht zur Befriedigung anderer Gläubiger eingesetzt werden muss (BFH-Urteile vom 20.10.2004 und vom 16.05.2007). § 5 Abs. 2a EStG ist nur auf Fallgestaltungen anwendbar, in denen die Verbindlichkeit ausschließlich aus künftigen Gewinnen zu tilgen ist. In solchen Fällen stellt die Rückzahlungsverpflichtung vor der Erzielung ausreichender Ergebnisse keine wirtschaftliche Last dar.

Betroffene Norm

§ 5 Abs. 2a i.V.m. § 52 Abs. 12a EStG in der Fassung des StBereing 1999
Streitjahr 1999

Fundstelle

[Finanzgericht München](#), Urteil vom 22.10.2010, 7 K 1396/08, englische Zusammenfassung in den [Deloitte Tax-News](#)

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 18.08.2004, BStBl I 2004, S. 850
BFH, Urteil vom 20.10.2004, I R 11/03, BStBl II 2005, S. 581
BFH, Urteil vom 16.05.2007, I R 36/06, BFH/NV 2007, S. 2252

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.