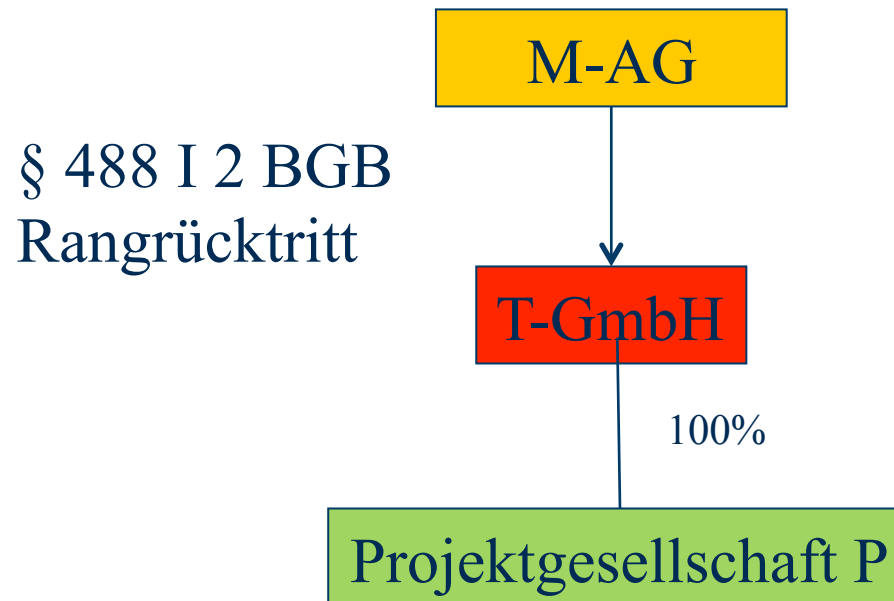


Gewinnerhöhende Ausbuchung von Verbindlichkeiten bei voraussichtlich dauernder Zahlungsunfähigkeit des Schuldners?

Prof. Dr. Joachim Hennrichs

Beispielsfall



Projekt scheitert, Gesellschaft
wird aber noch nicht liquidiert;

Bilanz der T-GmbH per 31.12.2009

Aktiva				Passiva	
A. AV		A. EK			
III. Finanzanlagen	0	I. Stammkapital		50	
		II. Jahresfehlbetrag	150		
		Davon nicht gedeckt	100	./ 50	
		Buchmäßiges EK			-, -
Nicht durch EK gedeckter Fehlbetrag	100	C. Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern			100
	100				100

Wirtschaftlicher Hintergrund und Problematik

- Insolvenz der T-GmbH könnte Kreditbedingungen der M-AG betreffen (Insolvenz einer Tochtergesellschaft als „Trigger-event“ in Covenants) → Insolvenz der T-GmbH soll (zunächst) vermieden werden → (qualifizierter) Rangrücktritt der M gegenüber T: Tilgung des Gesellschafterdarlehens nur aus künftigen Gewinnen, einem Liquidationsüberschuss oder aus sonstigem freien Vermögen
- Problematisch sind die Rechtsfolgen für die Steuerbilanz der T-GmbH:
 - Laufende Gewinnermittlung: Ist die Verbindlichkeit gewinnerhöhend auszubuchen, weil die Schuldnerin (T) voraussichtlich nicht in der Lage sein wird, die Verbindlichkeit zu bedienen (weil aus der gescheiterten Projektgesellschaft P keine Mittelzuflüsse mehr zu erwarten sind)?
 - Liquidation: Ist die Verbindlichkeit bereits mit Beginn der Liquidation gewinnerhöhend auszubuchen oder erst mit Erlöschen der Gesellschaft (im letzteren Fall mit der Folge, dass der daraus entstehende bilanzielle „Gewinn“ mangels KSt-Subjekt nicht mehr steuerpflichtig wäre)?

Systematischer Rahmen: Verzicht und Besserungsschein

- Verzicht auf die Verbindlichkeit (Erlass, § 397 BGB) → Gewinnerhöhende Ausbuchung
- Verzicht gegen Besserungsschein, wenn der Besserungsschein eine Tilgung nur aus künftigen Gewinnen oder einem Liquidationsüberschuss vorsieht →
 - Gewinnerhöhende Ausbuchung der erloschenen Alt-Verbindlichkeit
 - Die bedingte neue Besserungsverpflichtung ist noch nicht zu passivieren, weil das gegenwärtige Vermögen zum Bilanzstichtag noch nicht belastet ist, § 5 IIa EStG

Rangrücktritt

- (Gewöhnlicher) Rangrücktritt = die Forderung des Gläubigers tritt hinter die Forderungen aller übrigen Gläubiger zurück
 - Zwar keine Passivierung mehr im insolvenzrechtlichen Überschuldungsstatus (d.h. der Rangrücktritt ist geeignet zur Abwendung einer insolvenzrechtlichen Überschuldung)
 - Aber: weiterhin Passivierungspflicht in HB und StB (BFH BStBl. II 1993, 502)! → Arg.: Rangrücktritt bewirkt nicht, dass die Verbindlichkeit erlischt, sondern ändert nur die Rangordnung
- „Einfach-qualifizierter“ Rangrücktritt = Rangrücktritt und Tilgung nur aus künftigen Gewinnen, Liquidationsüberschuss oder sonstigem Vermögen → Ebenfalls weiterhin Passivierungspflicht in HB und StB, kein Fall des § 5 IIa EStG (BFH BStBl. II 2006, 618)

„Besonders qualifizierter“ Rangrücktritt

- „Besonders qualifizierter“ Rangrücktritt = Tilgung allein aus künftigen Gewinnen oder einem Liquidationsüberschuss (d.h. der Vorbehalt „oder sonstigem Vermögen“ fehlt hier)
➔ BFH I R 100/10 (BFHE 235, 476 = DB 2012, 490 = DStR 2012, 450 m.w.N. zum Streitstand): auf diese Gestaltung ist § 5 IIa EStG anwendbar (!), d.h. gewinnerhöhende Ausbuchung. Arg.: insoweit steht der Rangrücktritt einem Verzicht gegen Besserungsschein (s.o.) gleich
- Folgerung für die Gestaltung: Soll die Passivierung der Verbindlichkeit in HB und StB erhalten bleiben, muss der Besserungsvorbehalt das sonstige Vermögen einbeziehen, d.h. es ist sicherzustellen, dass die Verbindlichkeit nicht nur aus künftigen Gewinnen oder einem evtl. Liquidationsüberschuss zu bedienen ist, sondern auch aus sonstigem Vermögen

Das sog. Gutmünzen-Urteil des BFH (v. 22.11.1988, VIII R 62/85)

- Im Ausgangsbeispiel liegt weder ein Verzicht mit Besserungsschein vor noch wurde ein besonders qualifizierter Rangrücktritt vereinbart; vielmehr ist eine Bedienung des Gesellschafterdarlehens auch aus sonstigem Vermögen geschuldet. → Nach dem bislang Gesagten besteht deshalb an sich eine Passivierungspflicht!
- Problem: Gewinnerhöhende Ausbuchung der Verbindlichkeit wegen mangelnder wirtschaftlicher Belastung nach den Grundsätzen des Gutmünzen-Urteils des BFH (v. 22.11.1988, VIII R 62/85)?
- Leitsatz des Gutmünzen-Urteils:

„Verbindlichkeiten, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden müssen, dürfen weder in der Handels- noch in der Steuerbilanz passiviert werden.“

Der Sachverhalt der Gutmünzen-Entscheidung

- Es ging um die Bilanzierung von Einlösungsverpflichtungen aus der Hingabe von sog. Gutmünzen → sog. kleine Inhaberpapiere i.S. von § 807 BGB: Übernahme der Verpflichtung gegenüber jedem Inhaber, die Gutmünzen unter Anrechnung auf den Kaufpreis zurückzunehmen oder die aufgeprägten Geldbeträge bar auszus zahlen
- Statistisch wurden nicht alle Gutmünzen eingelöst, sondern konnte davon ausgegangen werden, dass ein Teil der Verbindlichkeiten nicht geltend gemacht werden würde → Fragestellung: Passivierungspflicht dennoch im vollen Umfang oder anteilige Nicht-Passivierung?
- Ähnliche Konstellation: BFH BStBl. II 1996, 470 (unbewegte Sparkonten)

Die tragenden Gründe des Gutmünzen-Urteils

- Orientierungssätze des Gutmünzen-Urteils:
 - Nach den GoB sind an den Nichtausweis bestehender Verbindlichkeiten in der Bilanz des Kaufmanns strenge Voraussetzungen zu stellen.
 - Bei einer dem Grunde nach gewissen Verbindlichkeit ist davon auszugehen, dass der Gläubiger von seinen Rechten Gebrauch machen wird, die Gefahr der Inanspruchnahme damit gegeben ist.
 - Nur wenn aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalles mit einer Inanspruchnahme durch den Gläubiger mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr zu rechnen, so dass die bestehende rechtliche Verpflichtung für den Kaufmann keinerlei wirtschaftliche Bedeutung mehr hat, ist die Verbindlichkeit auszubuchen.
- Beachte: Der Mangel der wirtschaftlichen Belastung muss darauf beruhen, dass der Gläubiger seinen Anspruch mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht geltend machen wird!

Unterschiedliche Wahrscheinlichkeitsschwellen bei Verbindlichkeiten vs. Rückstellungen

	Inanspruchnahme des Schuldners ist		
	Ganz unwahrscheinlich (< 1 %)	Möglich (zwischen 1 und 50 %)	Wahrscheinlich (> 51 %)
Verbindlichkeiten	Kein Ansatz; Ausbuchung	Passivierung als Verbindlichkeit	
Rückstellungen	Kein Ansatz, Ausbuchung (aber ggf. Angaben nach §§ 251, 285 Nr. 3 HGB)		Passivierung als Rückstellung

- Vgl. *Hennrichs* in MünchKomm. BilanzR, 2013, § 246 HGB Rn. 78 ff., 82; *Moxter*, BB 1998, 2464

Abgrenzung: Leistungsunvermögen des Schuldners irrelevant (1)

- BFH BStBl. II 1993, 747 ; BFH v. 6.11.2007, I B 50/07 → Orientierungssätze:
 - Bestehende betriebliche Verbindlichkeiten sind zu passivieren, soweit es keine Anhaltspunkte dafür gibt, daß der Gläubiger auf seinen Anspruch ganz oder teilweise verzichtet hat, und der Schuldner dem Anspruch keine Einrede entgegensetzen wird.
 - Verbindlichkeiten können nicht allein deshalb gewinnerhöhend ausgebucht werden, weil der Schuldner bei Fälligkeit nicht in der Lage ist, sie zu erfüllen. Die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners berührt das Bestehen der gegen ihn gerichteten Verbindlichkeiten nicht.
 - Auch wenn der Schuldner wegen Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit zur Zahlung nicht in der Lage ist stellt die Verbindlichkeit für ihn noch eine wirtschaftliche Belastung dar.

Abgrenzung: Leistungsunvermögen des Schuldners irrelevant (2)

- Ebenso OFD Münster, BB 2006, 153:
 - Eine wirtschaftliche Belastung fehlt dann, wenn der Schuldner mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr mit einer Inanspruchnahme durch den Gläubiger rechnen muss.
 - Allein die Tatsache, dass der Schuldner die Verbindlichkeit mangels ausreichendem Vermögen nicht oder nur teilweise tilgen kann, begründet allerdings noch nicht die Annahme einer fehlenden wirtschaftlichen Belastung.
 - Daher ist auch während eines Insolvenzverfahrens von einer wirtschaftlichen Belastung des Schuldners in Höhe des Nennbetrages der Verbindlichkeit auszugehen.
- Ebenso FG Köln v. 06.03.2011 - 13 K 3006/11 (BB 2012, 1405 m. Anm. Seppelt)

Fazit

- Nur wenn der Gläubiger seinen Anspruch mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr geltend machen wird, entfällt die wirtschaftliche Belastung und ist auch eine rechtliche bestehende Verbindlichkeit ausnahmsweise auszubuchen.
- Das Leistungsunvermögen des Schuldners führt dagegen nicht zum Wegfall der wirtschaftlichen Belastung, die Passivierungspflicht bleibt in diesem Fall bestehen.

Subordinierte Darlehen während der Liquidation / Insolvenz

- Orientierungssätze FG Köln v. 06.03.2011 - 13 K 3006/11 (BB 2012, 1405 m. Anm. Seppelt):

„Ist ausgeschlossen, dass ein GmbH-Gesellschafter die mit einer Rangrücktrittserklärung verbundenen Darlehensforderungen gegenüber der GmbH erlassen wird, kann bei der Liquidation der GmbH der Verzicht nicht unterstellt und damit ein steuerpflichtiger Gewinn nicht angenommen werden.

Die Verbindlichkeit ist bis zum Abschluss der Liquidation, d.h. bis zur Löschung im Handelsregister als Verbindlichkeit auszuweisen. Mit dem Erlöschen der GmbH erlöschen neben den Verbindlichkeiten auch eventuelle Verlustvorträge. Der dadurch rechtstheoretisch entstehende Gewinn ist mangels Körperschaftsteuersubjekt nicht mehr steuerpflichtig.“

- Rev. beim BFH unter I R 34/12

Rückstellung für Zulassungskosten eines Pflanzenschutzmittels

Prof. Dr. Joachim Hennrichs

BFH v. 8.9.2011, IV R 5/09 (BStBl II 2012, 122)

■ Sachverhalt:

- Herstellung von Pflanzenschutzmitteln
- Zulassungskosten (Gebührenpflicht) auch bei Rücknahme des Antrags



Problem 1: rechtliche vs. wirtschaftliche Verursachung

- BFH v. 7.6.2001, I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 (Rückstellung für öff.-rechtliche Anpassungsverpflichtung):

Eine am Bilanzstichtag rechtlich entstandene Verbindlichkeit ist unabhängig vom Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung zu passivieren.

Es gibt keinen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, der gebietet, Aufwand in das Jahr zu verlagern, in welchem die Erträge erzielt werden, aus denen die Aufwendungen gedeckt werden sollen.

- Ebenso z.B. *Kirchhof/Crezelius*, EStG, § 5 Rn 131; *Hennrichs* in MünchKomm. BilanzR, 2013, § 249 HGB Rn. 20 ff., 38 f.; *Schön*, BB-Beil. 9/1994 S. 4; je m.w.N.).
- **A.A.** aber weiterhin BMF BStBl I 2003, 125; R 5.7 IV EStR: stets auch wirtschaftliche Verursachung erforderlich.

BFH v. 8.9.2011, IV R 5/09

- Keine abschließende Stellungnahme zum Erfordernis des Vergangenheitsbezugs.
- Aber Vergangenheitsbezug im Streitfall bejaht. → Leitsatz 3.:

Eine im Gewinnermittlungszeitraum dem Grunde nach rechtlich entstandene Verbindlichkeit ist auch wirtschaftlich vor dem Bilanzstichtag verursacht, wenn sie unabhängig davon zu erfüllen ist, ob der Unternehmer seine Tätigkeit in Zukunft fortführt oder den Betrieb zum jeweiligen Bilanzstichtag beendet.

- M.E. zutr.; jedenfalls bei Unentziehbarkeit der Verpflichtung auch im Fall einer Insolvenz liegt eine passivierungspflichtige Schuld vor.
- S. auch *Engel-Ciric/Moxter*, BB 2012, 1143, 1145: „gedanklicher Teilwerttest“ als Abgrenzungskriterium, also die Frage, ob ein gedachter Erwerber des ganzen Unternehmens die fragliche Belastung bereits als aktuelle Vermögensminderung ansehen würde.

Problem 2: § 5 Abs. 4b S. 1 EStG

- § 5 Abs. 4b S. 1 EStG: Rückstellungsverbot für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als AHK eines WG zu aktivieren sind.
- Aber: konkrete Aktivierbarkeit erforderlich; hier Aktivierungsverbot gem. § 5 Abs. 2 EStG
- Leitsätze von BFH IV R 5/09:
 - 1. Die Kosten für die Zulassung eines neu entwickelten Pflanzenschutzmittels nach dem Pflanzenschutzgesetz sind Bestandteil der Herstellungskosten für die Rezeptur des Pflanzenschutzmittels.
 - 2. Aufwendungen zur Herstellung eines selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens, das gemäß § 5 Abs. 2 EStG nicht aktiviert werden darf, sind steuerlich sofort abziehbare Betriebsausgaben. Für solchen Aufwand kann bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden.