

# Rangrücktritte für Gesellschafterdarlehen in Insolvenzstatus, Handels- und Steuerbilanz

Prof. Dr. Guido Förster, Steuerberater, Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

## I. Einführung

Rangrücktritte werden nicht selten für Gesellschafterdarlehen zur Vermeidung der Überschuldung einer Kapitalgesellschaft vereinbart, finden aber auch in Zusammenhang mit der Zurverfügungstellung von Mezzaninekapital oder der Finanzierung von Akquisitionsvorhaben Verwendung.<sup>1</sup> Ihr Inhalt kann zwischen dem Gläubiger und dem Schuldner der Forderung frei vereinbart werden.<sup>2</sup> Zivilrechtlich handelt es sich um einen verfügenden Schuldvertrag oder im Fall einer nachträglichen Abrede um einen Schuldänderungsvertrag.<sup>3</sup>

Neben insolvenzrechtlichen und aufsichtsrechtlichen Problemen werfen Rangrücktritte regelmäßig auch bilanzielle und steuerrechtliche Fragen auf. Da bilanzielle Fragestellungen zu den Interessengebieten des Jubilars zählen,<sup>4</sup> sollen im Folgenden die handels- und steuerbilanziellen Konsequenzen von Rangrücktritten untersucht werden, die zur Vermeidung der Überschuldung einer Kapitalgesellschaft für ein Gesellschafterdarlehen vereinbart werden.

## II. Gesellschaftsebene

### 1. Überschuldungsstatus

Nach § 19 Abs. 2 Satz 2 InsO sind Forderungen auf Rückgewähr von Gesellschafterdarlehen im Überschuldungsstatus nicht zu passivieren, wenn für sie zwischen Gläubiger und Schuldner gem. § 39 Abs. 2 InsO der Nachrang im Insolvenzverfahren hinter den Rang des § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO vereinbart worden ist.<sup>5</sup> Der BGH hat jüngst klargestellt, dass es über den Gesetzeswortlaut hinaus erforderlich ist, den Rangrücktritt in zeitlicher Hinsicht auch auf den

---

1 Vgl. BGH v. 5.3.2015 – IX ZR 133/14, BB 2015, 973; *Tausser*, FR 2015, 976 f.

2 Vgl. *K. Schmidt*, ZIP 2015, 904; *Weber-Grellet*, BB 2015, 2667

3 Vgl. BGH v. 5.3.2015 – IX ZR 133/14, BB 2015, 973 Rn. 14, 15, 19. Grundlegend *Peters*, WM 1988, 689

4 Vgl. nur *Claussen/Korth*, Kölner Kommentar zum AktG, Band 4, Rechnungslegungsrecht, 2. Aufl., 2011; *Vinken/Seewald/Korth/Dehler*, BilMoG, 2. Aufl., Berlin 2011

5 Vgl. BT-Drucks. 16/6140, 56; *Gehrlein*, BB 2008, 847; *Mock*, in: Uhlenbruck, 14. Aufl., 2015, § 19 InsO Rn. 229; *K. Schmidt*, DB 2015, 600

Zeitraum vor Verfahrenseröffnung zu erstrecken. Ansonsten lasse sich die Insolvenzantragspflicht nicht vermeiden.<sup>6</sup> Im Schrifttum wurde dies zuvor teilweise anders gesehen.<sup>7</sup>

Der Rangrücktritt ist als Zahlungsverbot auszugestalten, wonach die Forderung des Gläubigers außerhalb des Insolvenzverfahrens nur aus ungebundenem Vermögen und in der Insolvenz nur im Rang nach den Forderungen sämtlicher Insolvenzgläubiger befriedigt werden darf.<sup>8</sup> Im Hinblick auf die vorinsolvenzliche Durchsetzungssperre reicht die Vereinbarung aus, dass der Rangrücktritt nur gilt, solange und soweit durch Zahlungen auf die Forderung eine Überschuldung oder eine Zahlungsunfähigkeit im insolvenzrechtlichen Sinne entsteht oder zu entstehen droht.<sup>9</sup> Weiterer Zahlungsbeschränkungen bedarf es nicht.<sup>10</sup>

Nicht selten enthalten Rangrücktrittsvereinbarungen allerdings sog. „Besserungsklauseln“, welche die Möglichkeit, die Forderung des Gläubigers zu befriedigen, zusätzlich einschränken. Danach dürfen Zahlungen bspw.

- „nur“ aus künftigen Jahresüberschüssen oder Liquidationsüberschüssen,
- „nur“ aus den Einnahmen oder Gewinnen bestimmter Einzelgeschäfte oder
- „nur“ aus künftigen Jahresüberschüssen, Liquidationsüberschüssen oder die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigendem Vermögen

erfolgen. Derartige Besserungsklauseln führen nicht zu einer Passivierungspflicht im Insolvenzstatus, da sie die Rangtiefe der subordinierten Verpflichtung nicht verringern.

Zur Vermeidung einer Passivierung im Insolvenzstatus ist es nicht mehr erforderlich, einen qualifizierten Rangrücktritt im Sinne des BGH-Urteils vom 8.1.2001<sup>11</sup> zu vereinbaren, wonach der zurücktretende Gesellschaftergläubiger erst nach Befriedigung sämtlicher anderer Gesellschaftsgläubiger und – bis zur Abwendung der Krise – auch nicht vor, sondern nur zugleich mit den Einlagerückgewähransprüchen seiner Mitgesellschafter berücksichtigt, also so behandelt werden wolle, als handele es sich bei seiner Gesellschafterleistung um statutarisches Kapital. Jedoch ist davon auszugehen, dass ein quali-

6 BGH v. 5.3.2015 – IX ZR 133/14, BB 2015, 973 Rn. 19; Ebenso Haas, DStR 2009, 327; Funk, BB 2009, 869; Henkel/Wentzler, GmbHR 2013, 240; Bitter, in: Scholz, 11. Aufl., 2012–2015, Vor § 64 GmbHG Rn. 66; Mock, in: Uhlenbruck, 14. Aufl., 2015, § 19 InsO Rn. 181, 228; K. Schmidt, DB 2015, 602 f.; ders., ZIP 2015, 904; Kahlert, DStR 2015, 734; Wolf, StuB 2015, 462; Schwedhelm/Olbing/Binnewies, GmbHR 2015, 1244; Westpfahl/Kresser, DB 2016, 34

7 Vgl. Kahlert/Gehrke, DStR 2010, 229 f.; Kahlert, StuB 2012, 2144–2146; Taplan/Baumgartner/Baumgartner, GmbHR 2015, 350 f.

8 BGH v. 5.3.2015 – IX ZR 133/14, BB 2015, 973 Rn. 16, 19; Altmeppen, in: Roth/Altmeppen, 7. Aufl., 2012, Vorb § 64 GmbHG Rn. 45; Bitter, in: Scholz, 11. Aufl., 2012–2015, Anhang § 64 GmbHG Rn. 365; K. Schmidt, ZIP 2015, 906–910; Hoos/Köhler, GmbHR 2015, 732 m. w. N.

9 BGH v. 5.3.2015 – IX ZR 133/14, BB 2015, 973 Rn. 2, 22–26; Kahlert, DStR 2015, 734

10 Formulierungsbeispiel bei Kahlert, NWB 2015, 3025 f.; Westpfahl/Kresser, DB 2016, 40–42

11 BGH v. 8.1.2001 – II ZR 88/99, DStR 2001, 175, 176, zur Rechtslage vor Inkrafttreten des MoMiG; Goette, DStR 2001, 179

fizierter Rangrücktritt auch den Anforderungen des § 19 Abs. 2 Satz 2 InsO genügt, da seine Rangtiefe über die aktuellen gesetzlichen Anforderungen hinausgeht und er sich in zeitlicher Hinsicht auch auf den Zeitraum vor Verfahrenseröffnung erstreckt.<sup>12</sup>

Zu beachten ist, dass ein überschuldungsvermeidender Nachrang nicht vereinbart werden kann, soweit die Forderungen durch Gesellschaftsvermögen oder Drittsicherheiten besichert sind. Liegen derartige Sicherheiten vor, so ist grundsätzlich ein Verzicht auf die Sicherheiten oder eine Nachrangvereinbarung in Bezug auf die Sicherheiten oder für die eventuelle Regressforderung des dritten Sicherungsgebers erforderlich.<sup>13</sup> Eine Ausnahme gilt für streng akzessorische Sicherheiten, da in diesem Fall der Rangrücktritt auch dem Sicherungsnehmer entgegengehalten werden kann.<sup>14</sup>

Schließlich darf der Rangrücktritt nicht befristet oder bspw. durch eine Kündigung einseitig aufhebbar sein, da er anderenfalls nur die Wirkung einer Stundungsvereinbarung hätte.<sup>15</sup>

## 2. Handelsbilanz

### a) Rangrücktritt ohne Besserungsklausel

Gem. §§ 246 Abs. 1 Satz 1, 247 Abs. 1, 266 Abs. 3 C HGB ist eine Verbindlichkeit anzusetzen, sofern eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten besteht, die dem Grunde und der Höhe nach sicher ist und die eine quantifizierbare wirtschaftliche Belastung des Schuldners darstellt.<sup>16</sup>

Eine Rangrücktrittsvereinbarung beseitigt zivilrechtlich die bestehende Verpflichtung des Schuldners dem Grunde und der Höhe nach nicht, sondern verändert nur deren Rangfolge im Verhältnis zu anderen Verpflichtungen.<sup>17</sup>

12 Vgl. BGH v. 5.3.2015 – IX ZR 133/14, BB 2015, 973 Rn. 16–19. Ebenso *Neumann*, GmbH-StB 2009, 195; IDW-FN, Beiheft zu Nr. 3/2010, B4; *Schwenker/Fischer*, DStR 2010, 1118; *Tausler*, FR 2015, 977; *Scheifele/Nees*, DK 2015, 419

13 Vgl. *Bitter*, in: Scholz, 11. Aufl., 2012–2015, vor § 64 GmbHG Rn. 67, Anhang § 64 GmbHG Rn. 367; *Mock*, in: Uhlenbruck, 14. Aufl., 2015, § 19 InsO Rn. 231; *Henkel/Wentzler*, GmbHR 2013, 241 f.; *Hoos/Köhler*, GmbHR 2015, 732 m. w. N.

14 Vgl. *Henkel/Wentzler*, GmbHR 2013, 242; *Mock*, in: Uhlenbruck, 14. Aufl., 2015, § 19 InsO Rn. 231

15 Vgl. *Henkel/Wentzler*, GmbHR 2013, 240; *Bitter*, in: Scholz, 11. Aufl., 2012–2015, Vor § 64 GmbHG Rn. 67; *Mock*, in: Uhlenbruck, 14. Aufl., 2015, § 19 InsO Rn. 230

16 Vgl. BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86, BFHE 160, 323, 324; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl II 2015, 769 Rn. 8; *Kußmaul*, in: Küting/Pfitzer/Weber, HdR EA, § 246 HGB Rn. 14 (Nov. 2009); *Hennrichs*, in: MüKo BilR, 2013, § 246 HGB Rn. 89, 112; *Ballwieser*, in: MüKo HGB, 3. Aufl., 2013, § 246 HGB Rn. 69, 71; *Böcking/Gros*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, 3. Aufl., 2014, § 246 HGB Rn. 4; *Kleindiek*, in: Staub, 5. Aufl., 2013, § 246 HGB Rn. 32; *Schubert*, in: BeckBil-Komm, 9. Aufl., 2014, § 246 HGB Rn. 201; *Thiele/Turowski*, in: Baetge/Kirsch/Thiele, § 246 HGB Rn. 101 (Okt. 2014)

17 BGH v. 5.3.2015 – IX ZR 133/14, BB 2015, 973 Rn. 16, 17, 27–32; BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl II 1993, 502; BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 – S 2133–10/06, BStBl I 2006, 497 Rn. 4

Auch bleibt der Schuldner grundsätzlich weiter wirtschaftlich belastet, da aus dem Rangrücktritt nicht abgeleitet werden kann, dass der Gläubiger auf die Erfüllung seiner Forderung verzichtet.<sup>18</sup> Im Ergebnis ist daher trotz Rangrücktritts die Verbindlichkeit in der Handelsbilanz des Schuldners weiterhin zu passivieren.<sup>19</sup> Dies gilt auch, wenn der Schuldner zur Tilgung der Schuld nicht in der Lage ist; die Vermögenslosigkeit des Schuldners rechtfertigt eine Ausbuchung nicht.<sup>20</sup>

## b) Rangrücktritt mit Besserungsklausel

### (1) Überblick

Besserungsklauseln, welche die Möglichkeit von Zahlungen des Schuldners auf die subordinierte Verpflichtung über das zur Vermeidung einer Überschuldung Erforderliche beschränken, können jedoch die gegenwärtige wirtschaftliche Belastung durch die Verpflichtung entfallen lassen. Die betreffende Verpflichtung unterliegt dann einem Passivierungsverbot. Insofern ist zwischen Besserungsklauseln zu unterscheiden, wonach Zahlungen nur aus künftigen Reingewinnen erfolgen dürfen, und Besserungsklauseln, die Zahlungen darüber hinaus ermöglichen.

### (2) Zahlungen dürfen nur aus künftigen Reingewinnen erfolgen

Dürfen nach der Rangrücktrittsvereinbarung Zahlungen auf die subordinierte Verpflichtung nur aus künftigen Reingewinnen erfolgen, so ist die Verbindlichkeit in der Handelsbilanz nach verbreiteter Ansicht weiter zu passivieren. Die Verpflichtung bleibe trotz Rangrücktritts zivilrechtlich existent und ihre Ausbuchung führe daher zu einem Scheingewinn.<sup>21</sup>

---

18 Vgl. BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl II 1993, 502; BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl II 2005, 581, 583; *Heerma*, BB 2005, 543

19 BGH v. 29.9.2008 – II ZR 234/07, DStR 2008, 2378, 2379; BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl II 1993, 502; BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl II 2005, 581, 582; BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 – S 2133–10/06, BStBl I 2006, 497 Rn. 4; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., 2007, 63; *Häuselmann*, BB 1993, 1554f.; *Küting/Kessler*, BB 1994, 2109; *Heerma*, BB 2005, 543; ADS, 6. Aufl., 1998, § 246 HGB Rn. 128, 140; *Schubert*, in: BeckBilKomm, 9. Aufl., 2014, § 247 HGB Rn. 232; *Hennrichs*, in: MüKo BilR, 2013, § 246 HGB Rn. 106; *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl., 2015, § 246 HGB Rn. 88; *Kahlert*, DStR 2015, 735–737; *ders.*, NWB 2015, 3022; *Rätke*, StuB 2015, 773 f.; *Scheifele/Neess*, DK 2015, 420, 422 f.

20 Vgl. BFH v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl II 1993, 747; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl II 2015, 769 Rn. 9; BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 – S 2133–10/06, BStBl I 2006, 497 Rn. 3; OFD NRW, Kurzinformation ESt 46/2014, DStR 2015, 699; *Groh*, DB 2006, 1288

21 Vgl. *Fleck*, in: FS Döllerer, 1988, 119 f.; *Lutz/Schlag*, in: HdJ, Abt. I/4, Rn. 134 (5/2010); *Rätke*, StuB 2012, 340; *Weber-Grellet*, BB 2013, 48; *Merkt*, in: Baumbach/Hopt, 36. Aufl., 2014, § 246 HGB Rn. 13; *Crezelius*, in: Scholz, 11. Aufl., 2012–2015, § 42 GmbHG Rn. 33; *Kraft/Schreiber*, NWB 2015, 2642 f.; wohl auch *Schubert*, in: BeckBilKomm, 9. Aufl., 2014, § 247 HGB Rn. 232 (andererseits Rn. 238); *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, § 246 HGB Rn. 88–90; *Müller St.*, in: Baetge/Kirsch/Thiele, § 247 HGB Rn. 274 (Feb. 2015)

Gegen eine so begründete Passivierungspflicht spricht aber, dass die rechtliche Existenz einer Verpflichtung allein für deren Passivierung nicht ausreicht, sondern zusätzlich eine wirtschaftliche Belastung des Schuldners am Abschlussstichtag vorliegen muss. So dürfen etwa verjährte Verpflichtungen trotz zivilrechtlicher Existenz nicht passiviert werden, wenn der Schuldner beabsichtigt, die Einrede der Verjährung zu erheben.<sup>22</sup>

Nach zutreffender Ansicht der höchstrichterlichen Rechtsprechung<sup>23</sup> und einer breiten Strömung in der Literatur<sup>24</sup> fehlt es aber an einer wirtschaftlichen Belastung des Schuldners am Abschlussstichtag, wenn nach der Rangrücktrittsvereinbarung Zahlungen nur aus künftigen Reingewinnen erfolgen dürfen. Belastet ist in diesem Fall nicht das gegenwärtige Vermögen des Kaufmanns, sondern nur ein künftiger Vermögenszuwachs. Verringerte Gewinnaussichten in der Zukunft begründen keine gegenwärtige Last, zumal aus einer Verpflichtung, die nur aus künftigen Reingewinnen bedient wird, kein Aufwandsüberschuss resultieren kann.<sup>25</sup>

Demgemäß scheidet eine Passivierung der subordinierten Verpflichtung in der Handelsbilanz des Schuldners aus. Eine Realisierung von Scheingewinnen ist hiermit nicht verbunden; vielmehr wird der Schuldner durch die Rangrücktrittsvereinbarung zulasten künftiger Vermögenszuwächse von einer gegenwärtigen wirtschaftlichen Last befreit. Eine Passivierung ist erst wieder vorzunehmen, soweit Reingewinne anfallen, aus denen die Rückzahlung erfolgen soll.

In der Kommentarliteratur wird schließlich auch ein handelsrechtliches Passivierungswahlrecht im Hinblick auf die subordinierte Verpflichtung vertreten.<sup>26</sup> Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass für die Passivierung von Verpflichtungen eine Rechtsgrundlage nicht existiert, wenn diese mangels gegenwärtiger wirtschaftlicher Belastung keine Schuld verkörpern. Vielmehr verstößt die Passivierung von „Nicht-Schulden“ gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit und führt zu einem fehlerhaften Vermögensausweis. Dem steht auch die Rechtsprechung des BFH nicht entgegen, die vereinzelt von einem

---

22 Vgl. nur BFH v. 9.2.1993 – VIII R 21/92, BStBl II 1993, 543; *Schubert*, in: BeckBilKomm, 9. Aufl., 2014, § 247 HGB Rn. 221

23 RG v. 26.11.2012 – Rep. II. 359/12, RGZ 81, 17, 22; RFH v. 4.2.1932 – I A 183/31, RStBl 1932, 303; RFH v. 23.7.1935 – I A 47/34, StuW 1935 II Nr. 620; BFH v. 19.2.1981 – IV R 112/78, BStBl II 1981, 654, 658; BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl II 1997, 320, 323 f.; BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl II 2012, 332 Rn. 12, 15, 17–20

24 Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., 2007, 112 f.; *Schulze-Osterloh*, Wpg 1996, 99; *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rn. 59; *Berg/Schmich*, GmbH 2012, 409; *Kleindiek*, in: Staub, 5. Aufl., 2013, § 246 HGB Rn. 37, 38; *Hennrichs*, in: MüKo BilR, 2013, § 246 HGB Rn. 108; wohl auch *Kirsch H.*, in: BoHdR, § 246 HGB Rn. 136 (April 2011). Weiterer Nachweise bei *Priester*, DB 1977, 2434 FN 75

25 Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 4. Aufl., 1996, 104

26 Vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rn. 142; *Scheifele/Nees*, DK 2015, 421

handelsrechtlichen Passivierungswahlrecht ausgegangen ist.<sup>27</sup> Denn letztlich musste der BFH nur über die Passivierung in der Steuerbilanz entscheiden, die aber nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH v. 3.2.1969<sup>28</sup> bereits dann ausscheidet, wenn handelsrechtlich keine Passivierungspflicht besteht.<sup>29</sup> Daher reichte die Feststellung aus, dass jedenfalls keine Passivierungspflicht bestehe. Auf die Unterscheidung zwischen einem handelsrechtlichen Passivierungswahlrecht und einem -verbot kam es nicht an.

Die subordinierte Verpflichtung ist nur aus künftigen Reingewinnen zu bedienen, wenn die Rangrücktrittsvereinbarung vorsieht, dass die Befriedigung nur aus künftigen *Jahresüberschüssen* oder aus einem *Liquidationsüberschuss* erfolgen darf, sofern eine Liquidation nicht konkret absehbar ist.<sup>30</sup> Gleiches gilt, sofern die Befriedigung auch aus künftigen *Bilanzgewinnen* erfolgen darf, wenn nach den konkreten Verhältnissen des Bilanzstichtags auch durch Auflösung etwaig vorhandener Kapital- oder Gewinnrücklagen sowie unter Berücksichtigung eines Gewinnvortrags ein Bilanzgewinn wegen eines Jahresfehlbetrags sowie eines Verlustvortrags nicht entstehen kann; denn in diesem Fall ist eine wirtschaftliche Belastung des vorhandenen Vermögens des Schuldners ausgeschlossen.<sup>31</sup>

Unerheblich ist für die vorstehenden Bilanzierungskonsequenzen, ob der Rangrücktritt bereits bei Darlehenshingabe oder erst später vereinbart wird.<sup>32</sup>

### (3) Zahlungen dürfen nicht nur aus künftigen Reingewinnen erfolgen

Dürfen Zahlungen nach der Besserungsklausel nicht nur aus künftigen Reingewinnen erfolgen, liegt eine gegenwärtige wirtschaftliche Belastung vor und die subordinierte Verbindlichkeit ist in der Handelsbilanz des Schuldners weiter zu passivieren. Dies ist der Fall, sofern eine Befriedigung des Gläubigers möglich ist

27 Vgl. BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl II 1981, 164, 169; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl II 2015, 769 Rn. 8

28 BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl II 1969, 291, 293.

29 So ausdrücklich das BFH-Urt. v. 18.6.1980 – I R 72/76, BStBl II 1980, 741, 742 f., auf das die Entscheidungen des BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl II 1981, 164, 169, und BFH v. 19.2.1981 – IV R 112/78, BStBl II 1981, 654, 658, verweisen

30 BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl II 2012, 332 Rn. 17–19; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl II 2015, 769 Rn. 10, 14, 15; BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 – S 2133–10/06, BStBl I 2006, 497 Rn. 6; *Schulze-Osterloh*, WPg 1996, 99 f.; wohl auch *Schubert*, in: BeckBilKomm, 9. Aufl., 2014, § 247 HGB Rn. 238. A.A. zu Liquidationsüberschüssen *Weber-Grellet*, in: Schmidt, 2015, § 5 EStG Rn. 315; *Rätke*, StuB 2012, 340; *Braun*, DSr 2012, 1362; *Schmid*, FR 2012, 841; *Oser*, BB 2015, 1906

31 BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl II 2015, 769 Rn. 13; *Schulze-Osterloh*, WPg 1996, 99 f.; *Oser*, BB 2015, 1906; weitergehend *Weber-Grellet*, BB 2015, 2671. A.A. *Wendt*, StbJb 2003/2004, 260

32 Vgl. BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl II 1993, 502, 503; BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl II 2005, 581, 582 f.; *Krumm*, in: Blümich, § 5 EStG Rn. 762 c (Aug. 2015)

- aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten überschreitenden Vermögen der Kapitalgesellschaft<sup>33</sup>,
- aus einem künftigen Bilanzgewinn, soweit nach den konkreten Verhältnissen des Bilanzstichtags durch Auflösung etwaig vorhandener Kapital- oder Gewinnrücklagen sowie unter Berücksichtigung eines Gewinnvortrags ein Bilanzgewinn entstehen kann,<sup>34</sup> oder
- aus den Erlösen einzelner Geschäfte. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann in diesem Fall nicht unterstellt werden, dass die Geschäfte keine Erlöse einbringen. Daher ist die Verpflichtung zu passivieren, soweit nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit eine Rückzahlung ausgeschlossen werden kann.<sup>35</sup> Hierfür spricht auch, dass die Darlehensverbindlichkeit auf der „Anschaffung“ der Darlehensvaluta durch den Schuldner basiert, so dass sie nach dem Grundsatz der Erfolgsneutralität des Anschaffungsgeschäfts zu passieren ist, soweit eine Rückzahlung nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen ist.<sup>36</sup>

### 3. Steuerbilanz

#### a) Rangrücktritt ohne Besserungsklausel

Das handelsbilanzielle Passivierungsgebot für Verbindlichkeiten gilt nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für die Steu-

---

33 BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl II 1993, 502; BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl II 2005, 581, 582; Häuselmann, BB 1993, 1554 f.; Küting/Kessler, BB 1994, 2109; dies., in: HdR-EA, § 272 HGB Rn. 215 (April 2011); Wendt, StbJb 2003/2004, 259 f.; Heerma, BB 2005, 543; ADS, 6. Aufl., 1998, § 246 HGB Rn. 141; Baierl, in: BeckHdR, B234 Rn. 28 (Mai 2010); Schubert, in: BeckBil-Komm, 9. Aufl., 2014, § 247 HGB Rn. 232; Kahlert, StuB 2012, 2147; Hennrichs, in: MüKo BilR, 2013, § 246 HGB Rn. 106; Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 5. Aufl., 2014, § 246 HGB Rn. 88

34 BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl II 2015, 769 Rn. 13, unter Verweis auf die Vorinstanz Nds. FG v. 12.6.2014 – 6 K 324/12, EFG 2014, 1601; FG Köln v. 26.3.2015 – 10 K 3777/09, Rev. (I R 25/15), EFG 2015, 1212, 1213 f.; Schulze-Osterloh, WPg 1996, 99 f. A. A. Weber-Grellet, BB 2015, 2671

35 Vgl. BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl II 1997, 320, 323 f.; BFH v. 16.5.2007 – I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl II 2015, 769 Rn. 8. Zum hinreichend sicheren Ausschluss künftiger Rückzahlungen bei haftungslosen Darlehen vgl. BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl II 2005, 581, 583 f. Zum Ansatz von Verbindlichkeitsrückstellungen für aus künftigen Einzelerlösen zu tilgende Verpflichtungen vgl. BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86, BFHE 160, 323, 325; BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl II 1998, 244, 246; BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl II 2000, 116, 118 f.; BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl II 2000, 139, 141 f. A. A. wohl Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, § 246 HGB Rn. 85; Scheifele/Nees, DK 2015, 421

36 BFH v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl II 1995, 246, 248; Moxter, BB 1998, 2466 f.; ders., Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., 2007, 154 f.; Wendt, StbJb 2003/2004, 254–257. A. A. Lang, DSz 2006, 791

erbilanz. Eine Verbindlichkeit ist daher auch in der Steuerbilanz erst dann auszubuchen, wenn die Schuld gem. § 397 BGB erlassen wird oder auf sonstige Weise erlischt oder wenn sich ergibt, dass sie mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr erfüllt werden muss.<sup>37</sup> Ein Rangrücktritt ohne Besserungsklausel führt aber weder zum Erlass der Forderung noch kann aus ihm abgeleitet werden, dass der Gläubiger eine Erfüllung seiner Forderung nicht mehr verlangt. Daher bleibt es grundsätzlich bei der Passivierung der subordinierten Verbindlichkeit in der Steuerbilanz.<sup>38</sup>

Auch die Anwendung des § 5 Abs. 2 a EStG scheidet bei einem Rangrücktritt ohne Besserungsklausel aus, da keine Abhängigkeit zwischen Verbindlichkeit und künftigen Einnahmen oder Gewinnen besteht, sondern lediglich die Begleichung der Verbindlichkeit zeitlich aufschiebend bedingt verweigert werden kann<sup>39</sup>.

## b) Rangrücktritt mit Besserungsklausel

### (1) Zahlungen dürfen nur aus künftigen Reingewinnen erfolgen

Nach dem Maßgeblichkeitsprinzip scheidet auch in der Steuerbilanz die Passivierung einer Verbindlichkeit mangels wirtschaftlicher Belastung zum Abschlussstichtag aus, wenn eine Befriedigung nach der Rangrücktrittsvereinbarung nur aus künftigen Reingewinnen verlangt werden kann.<sup>40</sup> Eines Rückgriffs auf die Sonderregelung des § 5 Abs. 2 a EStG bedarf es hierfür nicht, weil sich das Passivierungsverbot für Nicht-Schulden bereits aus den GoB ergibt. Gleichwohl erstreckt sich der Wortlaut der gesetzlichen Regelung auch auf solche Fälle.<sup>41</sup>

Die subordinierte Verbindlichkeit unterliegt deshalb in der Steuerbilanz einem Passivierungsverbot, wenn die Befriedigung nur aus künftigen *Jahresüberschüssen* oder aus einem *Liquidationsüberschuss* erfolgen darf und eine

37 BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl II 1993, 502; BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl II 2004, 416; BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl II 2005, 581, 582; BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl II 2006, 618. Vgl. a. BFH v. 6.11.2007 – I B 50/07, BFH/NV 2008, 616

38 Vgl. BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl II 1993, 502; BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl II 2006, 618, 621; BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 – S 2133–10/06, BStBl I 2006, 497 Rn. 4; *Heerma*, BB 2005, 543; *Lang*, DStZ 2006, 789 (2., 3. b); *Neumann*, GmbH-StB 2009, 194; *Berg/Schmich*, GmbHR 2012, 409; *Schmidt/Weber-Crellet*, § 5 EStG Rn. 315; *Kahlert*, DStR 2015, 735–737; *ders.*, NWB 2015, 3022; *Rätke*, StuB 2015, 773 f.; *Helios/Kröger*, DStR 2015, 2481

39 Vgl. BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl II 2006, 618, 621; *Kahlert/Gehrke*, DStR 2010, 232; *Carlé/Urbach*, KÖSDI 2010, 16898; *Schwenker/Fischer*, DStR 2010, 1118; *Neumann*, StBj 2012/2013, 380; *Rätke*, StuB 2015, 773 f.; *Scheifele/Nees*, DK 2015, 422 f. So auch BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 – S 2133–10/06, BStBl I 2006, 497 Rn. 8, zum qualifizierten Rangrücktritt

40 BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl II 2012, 332 Rn. 12–17; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl II 2015, 769 Rn. 9

41 BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl II 2012, 332 Rn. 17; BFH v. 6.2.2013 – I R 62/11, BStBl II 2013, 954 Rn. 24; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl II 2015, 769 Rn. 9, 12; FG Köln v. 26.3.2015–10 K 3777/09, Rev. (I R 25/15), EFG 2015, 1212, 1213; BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 – S 2133–10/06, BStBl I 2006, 497 Rn. 6



Liquidation nicht konkret absehbar ist.<sup>42</sup> Gleiches gilt, sofern die Verpflichtung auch aus künftigen *Bilanzgewinnen* zurückgezahlt werden darf, sofern nach den konkreten Verhältnissen des Bilanzstichtags auch durch Auflösung etwaig vorhandener Kapital- oder Gewinnrücklagen sowie unter Berücksichtigung eines Gewinnvortrags ein Bilanzgewinn wegen eines Jahresfehlbetrags sowie eines Verlustvortrags nicht entstehen kann.<sup>43</sup>

Die resultierende bilanzielle Vermögensmehrung ist durch den Abzug einer Einlage in Höhe des werthaltigen Teils der betroffenen Forderung zu neutralisieren, sofern der Rangrücktritt auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht.<sup>44</sup> Zwar setzt eine Einlage regelmäßig die Zuführung eines Wirtschaftsguts voraus<sup>45</sup>. Jedoch wird die Gesellschaft durch die Besserungsklausel zulasten künftiger Vermögenszuwächse von einer gegenwärtigen wirtschaftlichen Last befreit, so dass ihr in bilanzrechtlicher Hinsicht – ungeachtet der zivilrechtlichen Fortexistenz der subordinierten Verpflichtung – ein Wirtschaftsgut zugeführt wird. Darüber hinaus entspricht es dem Zweck der Einlageregelung, eine nicht betrieblich veranlasste Mehrung des steuerrechtlichen Betriebsvermögens aufgrund der Ausbuchung der Verbindlichkeit aus dem Steuerbilanzgewinn auszuschneiden<sup>46</sup>. Schließlich spricht auch eine Parallelwertung mit einem Forderungsverzicht mit Besserungsabrede aus der Sicht des BFH für die Annahme einer Einlage.<sup>47</sup>

Soweit bei der Schuldner-Kapitalgesellschaft ein Gewinn verbleibt, kann m.E. der Sanierungserlass angewendet werden, sofern der Rangrücktritt in Sanierungsabsicht erfolgt und soweit keine ausreichenden Verlustvorträge vorhanden sind.<sup>48</sup> Hierfür spricht auch die vom BFH vorgenommene Parallelwertung des Rangrücktritts mit einem Forderungsverzicht mit Besserungsabrede. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung<sup>49</sup> kommt die Anwendung des Sanierungserlasses auch in Betracht, sofern der Rangrücktritt gesellschaftsrechtlich veranlasst ist. Denn die hinter der gesellschaftsrechtli-

42 BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl II 2012, 332 Rn. 17–19; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl II 2015, 769 Rn. 10, 14, 15; BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 – S 2133–10/06, BStBl I 2006, 497 Rn. 6. A.A. zu Liquidationsüberschüssen *Weber-Grellet*, in: Schmidt, § 5 EStG Rn. 315; *Rätke*, StuB 2012, 340; *Braun*, DStR 2012, 1362; *Schmid*, FR 2012, 841; *Oser*, BB 2015, 1906

43 BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl II 2015, 769 Rn. 13. A. A. *Weber-Grellet*, BB 2016, 46

44 BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl II 2006, 618, 621; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl II 2015, 769 Rn. 18; FG Berlin-Brandenburg v. 10.9.2008 – 12 K 8271/05 B, rkr., DStRE 2009, 1380, 1381; *Neumann*, StbJb 2012/2013, 381; *Schmid*, FR 2012, 842–845. Weitergehend *Weber-Grellet*, BB 2015, 2671. Zur Werthaltigkeit von Forderungen vgl. *Förster/Wendland*, GmbHR 2006, 174; *Benz/Böing*, Ubg 2012, 442–448; *Scheifele/Nees*, DK 2015, 424 ff.; *Tausler*, FR 2015, 978 f.

45 BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl II 1988, 348, 352; BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl II 1998, 307, 310; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl II 2015, 769 Rn. 18

46 BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl II 2015, 769 Rn. 18

47 BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl II 2015, 769 Rn. 18

48 BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 – S 2140–8/03, BStBl I 2003, 240

49 Vgl. zum gesellschaftsrechtlich veranlassten Forderungsverzicht FinMin Schleswig-Holstein, Kurzinformation KSt Nr. 2/2013 v. 16.4.2014, StED 2014, 363; *Pung*, in: D/P/M, § 8b KStG Rn. 244 (Dez. 2014); *Lang*, in: D/P/M, § 8 Abs. 3 KStG Teil B Rn. 51 (April 2015)

chen Veranlassung des Rangrücktritts stehende Absicht der Beteiligungsstärkung schließt die Sanierungsabsicht im Hinblick auf eine krisenbetroffene Gesellschaft nicht aus.<sup>50</sup>

Ergeben sich später Reingewinne, die zur Wiedereinbuchung der Verbindlichkeit führen, so erfolgt die Einbuchung aufwandswirksam, soweit die Ausbuchung ertragswirksam war. Soweit die Ausbuchung durch eine Einlage neutralisiert wurde, ist auch die Einbuchung der Verbindlichkeit erfolgsneutral<sup>51</sup> und das steuerliche Einlagekonto mindert sich entsprechend<sup>52</sup>.

## (2) Zahlungen dürfen aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen aus Einzelgeschäften erfolgen

Dürfen Zahlungen nach der Besserungsklausel auch aus den Erlösen einzelner Geschäfte erfolgen, bleibt es bei der wirtschaftlichen Belastung der Schuldnerin, soweit nicht ausnahmsweise eine Rückzahlung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen werden kann.<sup>53</sup> Demgemäß wäre nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung die subordinierte Verbindlichkeit weiter zu passivieren.

Allerdings besteht in der Steuerbilanz ein Passivierungsverbot gem. § 5 Abs. 2 a EStG, sofern Zahlungen aus dem sonstigen freien Vermögen ausgeschlossen sind.<sup>54</sup> Unerheblich ist, dass die Verbindlichkeit in der Handelsbilanz zu passivieren ist und es daher zur Abgrenzung aktiver latenter Steuern kommen kann.

Fraglich ist, ob die durch die Ausbuchung der Verbindlichkeit eintretende bilanzielle Vermögensmehrung in der Steuerbilanz als Einlage zu qualifizieren ist, soweit die korrespondierende Forderung werthaltig und der Rangrücktritt gesellschaftsrechtlich veranlasst sind. Nach dem Wortlaut der BFH-

---

50 Vgl. zum gesellschaftsrechtlich veranlassten Forderungsverzicht *Düll/Fuhrmann/Eberhard*, DStR 2003, 865; *Drews/Götze*, DStR 2009, 947 f.; *Blaas/Schwahn*, DB 2013, 2355; *Keuthen/Hübner*, FR 2015, 870; *Förster/Walla*, FR 2015, 964; wohl auch *Neumann*, StbJb 2012/2013, 349 f.; *Baschnagel*, Ubg 2014, 773; *Schwedhelm/Olbing/Binnwies*, GmbHR 2015, 1245

51 Vgl. *Schnitger*, DB 2015, 1990, unter Verweis auf BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl II 1991, 588, 592; *Scheifele/Nees*, DK 2015, 425; *Paus*, FR 2015, 981

52 Vgl. *Schnitger*, DB 2015, 1990, unter Verweis auf BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl II 1991, 588, 591; *Scheifele/Nees*, DK 2015, 425

53 Vgl. BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl II 1997, 320, 323 f.; BFH v. 16.5.2007 – I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl II 2015, 769 Rn. 8. Zum hinreichend sicheren Ausschluss künftiger Rückzahlungen bei haftungslosen Darlehen vgl. BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl II 2005, 581, 583 f. Zum Ansatz von Verbindlichkeitsrückstellungen für aus künftigen Einzelerlösen zu tilgende Verpflichtungen vgl. BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86, BFHE 160, 323, 325; BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl II 1998, 244; BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl II 2000, 116; BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl II 2000, 139. A.A. wohl *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 2015, § 246 HGB Rn. 85

54 Vgl. BT-Drucks. 14/2010, 17; BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl II 2012, 332 Rn. 16; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl II 2015, 769 Rn. 8, 9. Wohl auch *Helios/Kröger*, DStR 2015, 2482