
Datum: 07.12.2011
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 4582/09 G
ECLI: ECLI:DE:FGD:2011:1207.15K4582.09G.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Zulässigkeit der Abzinsung einer Darlehensforderung.

2

Gegenstand des Unternehmens der "G-GmbH" (Klägerin) ist die Herstellung und Entwicklung von "spezielle Form der Metallverarbeitung" für alle Bereiche der Industrie. Sie ermittelt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich.

3

Am 09.09.2002 vereinbarte die Klägerin mit der Fa. "S-GmbH" & Co. Objekt "G" KG ("S-GmbH") als Leasinggeberin einen Immobilien-Leasingvertrag über ein Produktions- und Verwaltungsgebäude für eine Gesamtmietzeit von 30 Jahren. Beginn der Mietzeit war der 01.10.2003. Ferner wurde vereinbart, dass der Klägerin nach Ablauf einer sog. ersten Mietperiode von 20 Jahren ein Ankaufsrecht für die Immobilie zusteht und der "S-GmbH" ein entsprechendes Andienungsrecht. Als Kaufpreis ist der Restwert des Gebäudes bestimmt. Im Leasingvertrag ist ferner bestimmt, dass die Klägerin der "S-GmbH" ein unverzinsliches Mieterdarlehen gewährt. Dieses Darlehen wird jährlich angespart und soll bei Ausübung des Ankaufsrechts im Jahr 2023 dem Restwert der Immobilie entsprechen. Gemäß § 4 Nr. 3 a und b) des Leasingvertrags haben die Vertragsparteien die Unverzinslichkeit des Darlehens bei der Bemessung der jährlich zu erbringenden Miete berücksichtigt.

4

In den Jahresabschlüssen für die Streitjahre hat die Klägerin das Darlehen aktiviert, im Hinblick auf die Unverzinslichkeit jedoch mit 6% abgezinst. Den Abzinsungsbetrag hat die

5

Klägerin jeweils gewinnmindernd als Zinsaufwand erfasst.

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung "C" führte in 2008 bei der Klägerin für die Jahre 2004 bis 2006 eine Außenprüfung durch. Gemäß Tz. 2.2.1 des Prüfungsberichts vom 24.07.2008 kamen die Prüfer zu der Auffassung, angesichts der Berücksichtigung der "Unverzinslichkeit" des Darlehens bei der Bemessung der Mieten sei das Darlehen ein verzinsliches. Eine Abzinsung der Darlehensforderung sei daher nicht zulässig. 6

Im Anschluss an die Außenprüfung erließ der Beklagte, das Finanzamt "S-Stadt" (FA), am 06.10.2008 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung entsprechend geänderte Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für 2004 bis 2006. 7

Gegen diese Bescheide legte die Klägerin Einspruch ein. Sie machte geltend, die Berücksichtigung der Unverzinslichkeit des Mieterdarlehens bei Bemessung der Höhe der Miete rechtfertige nicht den Schluss, das Mieterdarlehen sei ein entgeltliches. Den Einspruch wies das FA am 18.11.2009 als unbegründet zurück. Der Bundesfinanzhof habe durch Urteil vom 09.07.1981 (IV R 35/78) entschieden, dass ein unverzinsliches Darlehen auch dann mit dem Nennwert anzusetzen sei, wenn der Darlehensnehmer anstelle von Zinsen andere für den Darlehensgeber vorteilhafte Gegenleistungen erbringe. Diese Voraussetzung sei durch die Anpassung der Mietzahlungen erfüllt. 8

Mit der Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Sie trägt vor, "S-GmbH" habe Standardvertragsentwürfe vorgelegt, die von ihr – der Klägerin – so akzeptiert werden mussten, wenn sich "S-GmbH" zur Finanzierung des Neubaus bereiterklären wollte. Verhandlungen zwecks "steuerlicher Optimierung" der Bedingungen zwischen den Vertragsparteien des Leasing- und Darlehensvertrags hätten nicht stattgefunden. Bei der Finanzierung des Neubaus hätten ausschließlich wirtschaftliche Aspekte eine Rolle gespielt. Wirtschaftlich wie steuerlich hätten die Parteien dasselbe Ergebnis erreicht, wenn sie den Mietaufwand um den Zinsertrag eines verzinslichen Mieterdarlehen erhöht hätten. Einen steuerlichen Vorteil habe sie – die Klägerin – aus der gewählten Vertragsgestaltung somit nicht gezogen. Entsprechendes gelte spiegelbildlich für die Beurteilung aus Sicht der "S-GmbH". Zudem sei das Verhalten des FA nicht konsequent. Wenn man – wie das FA - von einer Verzinslichkeit des Darlehens ausgehe, sei konsequenterweise auch der – fiktive - Mietaufwand entsprechend zu erhöhen. 9

Die Klägerin beantragt, 10

die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für 2004 bis 2006 vom 06.10.2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.11.2009 dahingehend zu ändern, dass der Gewerbeertrag für 2004 um 46.729 EUR, für 2005 um 47.818 EUR und für 2006 um 51.679 EUR gemindert wird. 11

Die Beklagte beantragt, 12

die Klage abzuweisen. 13

Das FA hält an seiner Auffassung fest. 14

Das Gericht hat die Steuerakten und einen Auszug aus der Handakte der Prüfungsbehörde zum Verfahren beigezogen. Auf den Verwaltungsvorgang und auf die Schriftsätze der Beteiligten wird wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen. 15

Entscheidungsgründe 16

Die Klage ist unbegründet.	17
Die angefochtenen Änderungsbescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Entgegen der Auffassung der Klägerin war das Mieterdarlehen zu den Bilanzstichtagen 31.12.2004 bis 31.12.2006 jeweils mit dem – zwischen den Beteiligten in der Höhe unstreitigen - Nennwert zu aktivieren. Die Berücksichtigung "fiktiv" höherer Mietzahlungen als Aufwand anstelle der geltend gemachten Abzinsungsbeträge scheidet ebenfalls aus.	18
1) Als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens war die Darlehensforderung der Klägerin gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 <u>Satz 1</u> EStG i.V. mit § 8 Abs. 1 KStG, § 7 Satz 1 GewStG grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Bei originär in der Person des Steuerpflichtigen durch Vertrag oder Gesetz entstehenden Forderungen gilt der Nennwert als Anschaffungskosten. Dies gilt auch bei fehlender oder niedriger Verzinsung (BFH-Urteil v. 30. November 1988 I R 114/84, BFHE 155, 337, BStBl II 1990, 117 und FG Münster, Urteil v. 11. April 2011 9 K 209/08, StE 2011, 421 m. w. N.).	19
Die Darlehensforderung konnte auch nicht nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 <u>Satz 2</u> EStG i.V. mit § 8 Abs. 1 KStG, § 7 Satz 1 GewStG mit einem niedrigeren Teilwert angesetzt werden. Voraussetzung für eine Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert (sog. Teilwertabschreibung) ist gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, dass der Teilwert des entsprechenden Wirtschaftsguts unter dem nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG anzusetzenden Wert liegt und dass dies auf einer voraussichtlich dauernden Wertminderung beruht. Im Streitfall fehlt es bereits an der ersten Voraussetzung. Der Teilwert der Darlehensforderung lag zu den streitigen Stichtagen nicht unter ihrem als Anschaffungskosten anzusetzenden Nennwert. Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 i.V.m. Nr. 1 Satz 3 EStG ist der Teilwert der Betrag, den ein (gedachter) Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Im Streitfall hätte ein gedachter Erwerber des ganzen Betriebs die Darlehensforderung trotz ihrer Unverzinslichkeit mit dem Nennwert vergütet.	20
Grundsätzlich ist der Teilwert einer unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Forderung zu einem vor ihrer Fälligkeit liegenden Zeitpunkt niedriger als ihr Nennwert, da ein gedachter Erwerber für eine solche Forderung weniger bezahlen würde als für eine verzinsliche Forderung (vgl. BFH-Urteil vom 24. Oktober 2006 I R 2/06, BFHE 215, 230, BStBl II 2007, 469). Bezahlen würde er im Grundsatz den durch Abzinsung auf die Laufzeit der Forderung zu ermittelnden Barwert. Dieser Grundsatz gilt jedoch nicht uneingeschränkt. Die Rechtsprechung hat für verschiedene Fallgruppen angenommen, dass die Unverzinslichkeit einer Forderung nicht zu einer Minderung ihres Teilwerts führt. So rechtfertigt die (nominale) Unverzinslichkeit einer Forderung jedenfalls dann nicht die Annahme eines niedrigeren Teilwerts, wenn diese dadurch ausgeglichen wird, dass die Forderung mit besonderen Vorteilen ausgestattet ist, welche nach dem Inhalt des Vertrages oder nach den Vorstellungen beider Vertragsteile eine Gegenleistung für die Gewährung des Darlehens darstellen. Eine solche konkrete anderweitige Gegenleistung tritt in diesem Fall an die Stelle der Zinszahlung (verdeckte Verzinsung, vgl. BFH-Urteile v. 09. Juli 1981 IV R 35/78, BFHE 133, 543, BStBl II 1981, 543 und v. 24. Oktober 2006 I R 2/06, BFHE 215, 230, BStBl II 2007, 469; FG Münster, Urteil v. 11. April 2011 9 K 209/08, StE 2011, 421; <i>Kulosa</i> in Schmidt, EStG, 30. Auflage (2011), § 6 Rn. 291 ff., 298 <i>Ehmcke</i> in Blümich, EStG, § 6 Rn. 880 ff., 890).	21
Im Streitfall beruht die Unverzinslichkeit des Mieterdarlehens der Klägerin darauf, dass "S-GmbH" als Darlehensnehmerin im Gegenzug entsprechend geminderte Mietforderungen	22

zustanden. Diese in § 4 Nr. 3 a und b) des Leasingvertrags vom 9. September 2002 getroffene Vereinbarung ist zwischen den Beteiligten unstreitig und wurde vom Prozessbevollmächtigten der Klägerin in der mündlichen Verhandlung noch einmal ausdrücklich bestätigt. Demnach standen der nominalen Unverzinslichkeit des Mieterdarlehens anderweitige Gegenleistungen gegenüber, aufgrund derer ein (gedachter) Erwerber des Betriebs der Klägerin das Mieterdarlehen nicht mit einem abgezinsten Barwert, sondern mit dem Nennwert vergütet hätte.

2) Entgegen der Auffassung der Klägerin war auch die Berücksichtigung "fiktiv" höherer Mietzahlungen als Aufwand anstelle der geltend gemachten Abzinsungsbeträge unzulässig. Der Besteuerung ist nämlich der verwirklichte, nicht hingegen ein gedachter (fiktiver) Sachverhalt zugrunde zu legen (vgl. BFH Großer Senat, Beschluss v. 08. Dezember 1997, GrS 1-2/95, BFHE 184, 7, BStBl II 1998, 193; BFH-Urteil v. 16. April 2002 IX R 65/98, BFH/NV 2002, 1154 (tats. Verwendung von Darlehensmitteln); BFH-Beschluss v. 13. Juni 2002 IX B 215/01, BFH/NV 2002, 1159 (tats. Verwendung von Darlehensmitteln). Insoweit ist unstreitig, dass die Klägerin keine höheren Mietzahlungen als die schon bislang berücksichtigten aufgewandt hat. 23

Der Senat verkennt nicht, dass die Vertragsparteien durch eine Verzinslichkeit des Darlehens gegen entsprechend höhere Mietzahlungen ein wirtschaftlich vergleichbares Ergebnis hätten erreichen können. Einen Grundsatz dergestalt, dass alle wirtschaftlich vergleichbaren Sachverhalte eine gleiche steuerliche Belastung zur Folge haben, gibt es jedoch nicht. Vielmehr steht es den Beteiligten – innerhalb der Grenzen des § 42 AO – frei, ihre Rechtsbeziehungen zu gestalten, mit den sich daraus ergebenden – ggf. unterschiedlichen/meist aus Sicht der Steuerpflichtigen günstigeren - steuerlichen Folgen (Grundsatz der Privatautonomie). Die Tatsache, dass die Vertragsparteien – aus steuerlicher Sicht für die Klägerin – günstigere Vereinbarungen hätten treffen können, rechtfertigt jedenfalls keine andere Beurteilung. 24

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 25