
Datum: 28.05.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 1517/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0528.6K1517.98.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

1

Die Klägerin schuldete ihrer Gesellschafterin, der A-Ltd., aufgrund eines Darlehensvertrages aus dem Jahre 1988 DM 18.000.000,-. Das Darlehen wurde im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Schachtelbeteiligung aufgenommen und konnte jederzeit zurückgezahlt werden, spätestens jedoch am 31.12.1998. Weiterhin schuldete die Klägerin ihrer Gesellschafterin, der B-Ltd., aufgrund von fünf Darlehensverträgen aus den Jahren 1990 bis 1992 insgesamt DM 42.250.000,-. Die Klägerin hatte diese Darlehen in voller Höhe dreißig Tage nach Abgabe einer schriftlichen Mitteilung der Gläubigerin zurückzahlen. Eine vorherige Rückzahlung war jederzeit im Ganzen oder zum Teil ohne Vertragsstrafe möglich.

2

Die Gläubigerinnen erließen der Klägerin mit Erlaßverträgen in den Jahren 1990 bis 1992 die genannten Verbindlichkeiten. Die Klägerin buchte diese aus ihren Bilanzen aus. Die Erlaßverträge haben den gleichen Wortlaut und sind in englischer Sprache abgefaßt. Die exemplarisch für alle Verträge vorgelegte Übersetzung enthält die folgenden Regelungen:

3

1. Die Gläubigerin verzichtet zum in voller Höhe auf die Darlehensforderung von DM Die Schuldnerin akzeptiert diesen Verzicht.
2. Die Gläubigerin ist berechtigt, den Betrag von, auf den verzichtet wurde, von der Schuldnerin unter der aufschiebenden Bedingung zu fordern, daß die Schuldnerin in der Zukunft einen Bilanzüberschuß erwirtschaftet bzw. einen Liquidationserlös erzielt.
3. Für die nach Abs. 3 entstehende Schuld gelten die gleichen Modalitäten (Verzinsung, Rückführung) wie für die nach Abs. 2 erloschene Schuld."

4

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Erlaßverträge und die vorliegende Übersetzung verwiesen.

Im Wirtschaftsjahr 1993 erhielt die Klägerin gemäß Beschluß vom 15.12.1993 eine Vorabdividende der C-GmbH in Höhe von DM 86.871.525,- und erzielte einen Jahresüberschuß, der die erlassenen Verbindlichkeiten überstieg. Aufgrund der verbesserten Ertragslage passivierte die Klägerin die erlassenen Verbindlichkeiten in Höhe von insgesamt DM 60.250.000,- in ihrer Bilanz zum 31.12.1993. Die genannten Verbindlichkeiten wurden sämtlich im Laufe des Jahres 1994 getilgt. Für das Jahr 1994 leistete die Klägerin ebenfalls die entstandenen Zinsen. Für die Zeit zwischen dem Erlaß der Verbindlichkeiten und der erneuten Passivierung erfolgten keine Zinsleistungen.

Einen Überblick über die Darlehen gibt die folgende Übersicht:

Darlehens- betrag DM	Darlehens- auszahlung am	vereinbarte Laufzeit längstens bis	Darlehens- erlaß DM	Erlaß zum	erneute Passivierung	Tilgung am
18.000.000	19.12.1988	31.12.1998	18.000.000	31.12.1990	31.12.1993	27.07.1994
16.000.000	27.11.1991	30 Tage nach schriftlicher Mitteilung	13.000.000 3.000.000	31.12.1991 31.12.1992	31.12.1993 31.12.1993	27.07.1994 27.07.1994
15.000.000	24.04.1992	dto.	15.000.000	31.12.1992	31.12.1993	14.12.1994
5.750.000	28.09.1990	dto.	5.750.000	31.12.1990	31.12.1993	27.07.1994
3.500.000	13.11.1991	dto.	3.500.000	31.12.1991	31.12.1993	27.07.1994
2.000.000	15.02.1991	dto.	2.000.000	31.12.1991	31.12.1993	27.07.1994
60.250.000			60.250.000			

Die genannten Verbindlichkeiten haben den Einheitswert des Betriebsvermögens der Klägerin auf den 01.01.1994 in voller Höhe gemindert. Die Klägerin sah in ihrer Gewerbesteuererklärung für das Jahr 1994 davon ab, die Zinsen dem Gewinn aus Gewerbebetrieb und die Verbindlichkeiten dem Einheitswert des Betriebsvermögens hinzuzurechnen. Zur Begründung führte sie an, daß die Laufzeit der Verbindlichkeiten nach erneuter Entstehung unter einem Jahr liege, da die Tilgung noch in 1994 erfolgt sei. Der Beklagte setzte den Gewerbesteuermeßbetrag 1994 mit Bescheid vom 28.03.1996 davon abweichend fest. Er rechnete die Zinsen für die Verbindlichkeiten gemäß § 8 Nr. 1 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzu und nahm für die Verbindlichkeiten gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 GewStG Hinzurechnungen zum Einheitswert vor. Steuerliche Auswirkung hat jedoch nur die Hinzurechnung zum Einheitswert des Gewerbebetriebs, da der Meßbetrag nach dem Gewerbeertrag trotz der Hinzurechnung DM 0,- beträgt. Gegen die Hinzurechnung nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 GewStG richtet sich die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage.

Nach Ansicht der Klägerin sind für die Verbindlichkeiten in Höhe von DM 60.250.000,- keine Hinzurechnungen beim Einheitswert des Gewerbebetriebs vorzunehmen. Es handele sich nicht um Dauerschulden. Die Verbindlichkeiten hätten das Betriebskapital nur vorübergehend gestärkt. Entgegen der Ansicht des Beklagten seien nicht die ursprünglichen Verbindlichkeiten wieder aufgelebt. Mit Eintritt der aufschiebenden Bedingung einer verbesserten Ertragslage seien zum 31.12.1993 neue Verbindlichkeiten entstanden, die bis

zu ihrer Tilgung im Jahr 1994 keine Laufzeit von mehr als einem Jahr gehabt hätten.

Die Klägerin beantragt,	11
unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 02.02.1998 den Änderungsbescheid über den einheitlichen Gewerbesteuermeßbetrags 1994 vom 02.01.2001 zu ändern und die Verbindlichkeiten im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 GewStG um DM 60.250.000,- zu mindern,	12
hilfsweise die Revision zuzulassen.	13
Der Beklagte beantragt,	14
die Klage abzuweisen.	15
Der Beklagte geht davon aus, die Forderungsverzichte seien auflösend bedingt vereinbart. Deshalb vertritt er die Ansicht, daß bei Bedingungseintritt die ursprünglichen Verbindlichkeiten wieder aufleben. Gewerbesteuerlich seien diese, da sie den Charakter von Dauerschulden gehabt hätten, beim Gewerbekapital hinzuzurechnen. Im Übrigen liege wirtschaftlich betrachtet nicht ein Erlaß der Verbindlichkeiten vor, sondern lediglich eine Stundung.	16
<u>Entscheidungsgründe</u>	17
Die Klage ist begründet.	18
Der angefochtene Bescheid über den einheitlichen Gewerbesteuermeßbetrag ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin dadurch in ihren Rechten. Für die Verbindlichkeiten in Höhe von DM 60.250.000,- sind - entgegen der Ansicht des Beklagten - keine Hinzurechnungen zum Einheitswert des Betriebsvermögens vorzunehmen.	19
Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 GewStG sind dem Einheitswert des Gewerbebetriebes sogenannte Dauerschulden zur Hälfte hinzuzurechnen, soweit diese bei der Feststellung des Einheitswertes abgezogen worden sind und soweit der abgezogene Betrag DM 50.000,- übersteigt. Dauerschulden sind gemäß § 8 Satz 1 Nr. 1 GewStG Verbindlichkeiten, die wirtschaftlich mit der Gründung oder dem Erwerb des Betriebs, Teilbetriebs oder eines Anteils am Betrieb oder mit einer Erweiterung oder Verbesserung des Betriebs zusammenhängen oder der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen. Eine Schuld dient nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals, wenn ihr Gegenwert das Betriebskapital länger als ein Jahr verstärkt (BFH-Urteile vom 28. 07.1976 I R 91/74, BStBl II 1976, 789; vom 19.06.1980 IV R 93/77, BStBl II 1980, 660; vom 27.02.1991 I R 29/89, BStBl II 1991, 529; vom 31.10.1990 I R 77/86, BStBl II 1991, 471). Maßgebend sind die tatsächlichen Verhältnisse (BFH-Urteile vom 08.11.2000 I R 37/99, BStBl II 2001, 722; vom 19.08.1998 XI R 9/97, BStBl II 1999, 33).	20
Nach diesen Grundsätzen war für die in Rede stehenden Verbindlichkeiten keine Hinzurechnung zum Einheitswert des Betriebsvermögens vorzunehmen, denn es handelt sich nicht um sogenannte Dauerschulden.	21
Bei den Verbindlichkeiten in Höhe von DM 60.250.000,- dürfte es sich zwar vor ihrem Erlaß zumindest teilweise um Dauerschulden gehandelt haben. Für das Darlehen der A-Ltd. über DM 18.000.000,- gilt das schon deshalb, weil diese Verbindlichkeit im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Schachtelbeteiligung aufgenommen wurde. Solche Verbindlichkeiten sind	22

im Regelfall als sogenannte Dauerschulden anzusehen (BFH-Urteil vom 18.09.1996 I R 44/95, BStBl II 1997, 181; Abschn. 45 Abs. 13 GewStR 1999, Meyer-Scharenberg, in: Meyer-Scharenberg/Popp/Woring, Gewerbesteuerkommentar, 2. Auflage 1996, § 8 Nr. 1 Rdnr. 94). Für die Darlehen der B-Ltd. kann nicht abschließend beurteilt werden, ob und inwieweit vor dem Erlaß Dauerschulden vorgelegen haben, da der Zweck der jeweiligen Darlehensaufnahmen nicht bekannt ist. Jedenfalls bei dem Teilbetrag von DM 3.000.000,- des Darlehens der B-Ltd. über insgesamt DM 16.000.000,- könnte es um sich Dauerschulden gehandelt haben, weil die tatsächliche Laufzeit von Darlehensaufnahme bis zum Erlaß mehr als ein Jahr betrug.

Eine weitere Sachaufklärung ist jedoch nicht erforderlich, denn die Verbindlichkeiten sind durch die gleichlautenden Vereinbarungen zwischen der Klägerin und ihren Gläubigerinnen untergegangen. Damit ist der Zusammenhang der Schulden mit der Erweiterung oder Verbesserung des Betriebs beendet bzw. der Zweck, das Betriebskapital nicht nur vorübergehend zu verstärken, erloschen. 23

Zum 31.12.1993 sind zivilrechtlich neue Verbindlichkeiten entstanden, bei denen es sich nicht um sogenannte Dauerschulden handelt. Entgegen der Ansicht des Beklagten sind nicht die ursprünglichen Verbindlichkeiten wieder aufgelebt. Nach den vertraglichen Regelungen sollten nämlich unter der aufschiebenden Bedingung eines Bilanzüberschusses oder eines Liquidationsüberschusses die Gläubigerinnen der Klägerin berechtigt sein, die Beträge, auf die verzichtet wurde, zu fordern. Die von der Klägerin mit ihren Gläubigerinnen vereinbarte aufschiebende Bedingung hat gemäß § 158 Abs. 1 BGB zur Folge, daß das Rechtsgeschäft erst mit Bedingungseintritt Wirkung entfaltet und vorher lediglich ein Anwartschaftsrecht besteht. Die neuen Verbindlichkeiten entstehen mit ex nunc Wirkung, denn der Bedingungseintritt hat - wie sich aus § 159 BGB ergibt - keine rückwirkende Kraft. Eine solche kann allenfalls mit schuldrechtlicher Wirkung vereinbart werden. 24

Eine derartige Vereinbarung ist jedoch im Streitfall nicht geschlossen. 25

Bei diesen neu entstandenen Verbindlichkeiten handelt es sich nicht um Dauerschulden. Die Verbindlichkeiten stehen weder mit der Gründung oder dem Erwerb des Betriebs, Teilbetriebs oder eines Anteils am Betrieb oder mit der Erweiterung oder Verbesserung in Zusammenhang, noch haben sie das Betriebskapital nicht nur vorübergehend gestärkt. Die tatsächliche Laufzeit lag bei den neu entstandenen Verbindlichkeiten unter einem Jahr. Sie sind nämlich erst am 31.12.1993 mit Bedingungseintritt, Erzielen eines Bilanzüberschusses, entstanden und wurden sämtlich im Laufe des Jahres 1994 getilgt. 26

Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht aufgrund des Urteils des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 23.02.1999 (VI R 279/99, EFG 1999, 1147). Das Finanzgericht hat in einem ähnlich gelagerten Fall, in dem ein Gewerbebetrieb einen ihm gewährten Zuschuß nebst Zinsen unter der aufschiebenden Bedingung künftiger Jahresüberschüsse aus diesen Mitteln zurückzuzahlen hatte, bei Eintritt der Bedingung Dauerschulden angenommen. Entscheidungserheblich war in dem dem Finanzgericht Hannover vorliegenden Fall, daß für den Zeitraum des Schwebezustandes gemäß § 159 BGB Zinsen zu zahlen waren. Da durch die schuldrechtliche Rückbeziehung die Klägerin verpflichtet wurde, für einen längeren Zeitraum (mehr als ein Jahr) Entgelte für die Überlassung von Darlehensmitteln zu zahlen, ging das Finanzgericht von Dauerschulden aus. Da jedoch im Streitfall die Zinsen erst ab erneuter Entstehung der Verbindlichkeiten berechnet wurden und für den Zeitraum des Schwebezustandes keine Zinsen nachberechnet wurden, ist auch unter diesem Gesichtspunkt nicht von Dauerschulden auszugehen. 27

Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht deshalb, weil nach Ansicht des Beklagten bei wirtschaftlicher Betrachtung die ursprünglichen Verbindlichkeiten lediglich gestundet worden seien und deshalb weiterhin von Dauerschulden auszugehen sei. Der vorliegende Fall unterscheidet sich wesentlich von einer Stundung. Es wurde nicht nur das Zahlungsziel der Verbindlichkeiten hinausgeschoben. Sofern sich die Ertragslage der Klägerin nicht gebessert hätte und kein Liquidationserlös erzielt worden wäre, wären keine neuen Verbindlichkeiten demnach auch kein Anspruch auf Darlehensrückzahlung entstanden.

Der Meßbetrag war demgemäß wie folgt festzusetzen:	29
Meßbetrag nach dem Gewerbeertrag wie bisher 0	30
Meßbetrag nach dem Gewerbekapital:	31
Einheitswert auf den 01.01.1994 wie bisher ./ 5.763.000	32
Hinzurechnungen:	33
Dauerschulden 81.124.000	34
Freibetrag ./ 50.000	35
50 % der Differenz 81.074.000 40.537.000	36
Kürzungen wie bisher ./ 21.900.000	37
Gewerbekapital der Organgesellschaften wie bisher <u>11.128.284</u>	38
Gewerbekapital abgerundet auf volle 1000 DM 24.002.000	39
Freibetrag nach § 13 Abs. 1 GewStG ./ <u>120.000</u>	40
verbleibender Betrag 23.882.000	41
Meßbetrag nach dem Gewerbekapital (2 v.T.) 47.764	42
Einheitlicher Meßbetrag 47.764	43
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 151 Abs. 3 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 10 und 711 ZPO.	44
Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2, 1. Alt. FGO zuzulassen, da eine Entscheidung des Bundesfinanzhofes zur Fortbildung des Rechts erforderlich erscheint.	45