
Datum: 12.02.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 1570/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:0212.13K1570.06.00

Tenor:

Die Bescheide über Körperschaftsteuer 2003, gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer auf den 31.12. 2001 bis 2003, Gewerbesteuermessbetrag 2002 und 2003 und gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12. 2001 und 2003 werden unter Aufhebung der Einspruchsentscheidungen vom 00.00.0000 dahingehend abgeändert, dass die vom Beklagten vorgenommene Abzinsung der Darlehen des Alleingeschafters und seiner Frau und deren Folgewirkungen rückgängig gemacht und die von der Klägerin vorgenommene Abzinsung 2002/2003 korrigiert wird.

Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderten Steuerfestsetzungen nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen, ferner der Klägerin das Ergebnis dieser Berechnungen unverzüglich mitzuteilen und die Bescheide mit dem geänderten Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekannt zu geben.

Die weitergehende Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin zu 20% und der Beklagte zu 80%.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Abzinsung von Darlehen gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes - EStG -.

Die Klägerin ist eine 0000 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung - GmbH -. Sie betrieb ihr Unternehmen zunächst unter dem Namen N. GmbH. Nach Klagerhebung änderte sie ihre Namen in L. GmbH. Nach Verschmelzung mit der früheren O. GmbH (HRB ... beim Amtsgericht M.) änderte sie als aufnehmender Rechtsträger erneut - in der Gesellschafterversammlung vom 00.00.2008 - ihren Namen in O. GmbH. Sowohl an der Klägerin als auch der durch Verschmelzung untergegangenen (alten) O. GmbH ist Herr I. in den Streitjahren zu 100% beteiligt gewesen.

Zur Vereinfachung wird im weiteren Sachverhalt die Rechtsvorgängerin der Klägerin, die alte I. GmbH, die in den hier interessierenden Jahren einen ... unter Einschluss der Bereiche der ... und des ... betrieb, ebenfalls als die Klägerin bezeichnet.

Der Alleingesellschafter, Herr I. und die Ehefrau des Alleingesellschafters, Frau I., hatten der Klägerin in den Jahren bis zum Beginn des ersten Streitjahres 2001 diverse Darlehen gewährt. Die nachfolgend im einzelnen dargestellten Darlehen stammen von dem Alleingesellschafter (Darlehen Nr. 1 bis 4) und von der Ehefrau des Alleingesellschafters (Darlehen Nr. 5). Im einzelnen handelt es sich um folgende Verbindlichkeiten der Klägerin:

Nr.	Darlehen aus	Konto	Stand 31.12.00 in DM	Stand 31.12.01 in DM	Stand 31.12.02 in €	Stand 31.12.03 in €
1	Bis 1998	...	36.000	36.000	18.406,51	0,00
2	2003	...	0	0	0	20.000
3	Bis 1997	...	137.988,93	137.988,93	70.552,62	54.959,13
4	Bis 1997	...	270.402,16	270.402,16	138.254,43	138.254,43
5	Bis 1997	...	34.200	34.200	17.486,18	16.086,18

Für das Darlehen Nr. 1 liegt eine mit "Darlehensvereinbarung - Verlängerung -" überschriebene Vereinbarung vom 00. Januar 2001 vor, wonach das zum 00. Dezember 2000 mit 36.000 DM valutierende Darlehen bis zum 00. Dezember 2001 laufen sollte. Die Verzinsung sollte bis auf weiteres entfallen (Blatt 210 der Prüferhandakten - BpHA -). Unter dem 00. Dezember 2001 datiert eine "Darlehensvereinbarung - Verlängerung", wonach das Darlehen Nr. 1 ab dem 00. Januar 2002 in € geführt werden, bis zum 00. Dezember 2002 laufen und bis auf weiteres zinslos sein sollte (Blatt 211 BpHA). Auf den 00. Dezember 2002 datiert eine "Darlehensvereinbarung - Verlängerung", wonach das Darlehen Nr. 1 über 18.406,51 € bis zum 00. Dezember 2003 laufen und bis auf weiteres zinslos sein sollte (Blatt 212 BpHA). Unter dem 00. März 2003 wurde eine Tilgungsvereinbarung zwischen dem Darlehensgeber und der Klägerin geschlossen, wonach das Darlehen im Verlauf der Monate März bis November 2003 getilgt werden sollte (Blatt 213 BpHA). Die Tilgung erfolgte im Verlauf des Jahres 2003.

Für das Darlehen Nr. 2 über 20.000 € liegt ein auf den 00. November 2003 datierter "Darlehensvertrag" vor, wonach das Darlehen Nr. 2 ab dem 00. November 2003 gewährt

wurde, bis zum 00. Oktober 2004 laufen und zinslos sein sollte (Blatt 217 BpHA).

Für das Darlehen Nr. 3 über 137.988,93 DM liegt eine "Darlehensvereinbarung - Verlängerung -" auf den 00. Januar 2001 vor, wonach dieses Darlehen bis zum 00. Dezember 2001 laufen und bis auf weiteres zinslos sein sollte (Blatt 226 BpHA). Auf den 00. Dezember 2001 datiert eine "Darlehensvereinbarung - Verlängerung -", wonach das Darlehen Nr. 3 ab dem 00. Januar 2002 in € geführt werden, bis zum 00. Dezember 2002 laufen und bis auf weiteres zinslos sein sollte" (Blatt 227 BpHA). Auf den 00. Dezember 2002 datiert eine "Darlehensvereinbarung -Verlängerung -", wonach das Darlehen Nr. 3 über 70.552,61 € bis zum 00. November 2004 laufen und bis auf weiteres zinslos sein sollte (Blatt 228 BpHA).

9

Für das Darlehen Nr. 4 liegt eine mit "Darlehensvereinbarung - Verlängerung -" überschriebene Vereinbarung vom 00. Januar 2001 vor, wonach das zum 00. Dezember 2000 mit 270.402,16 DM valutierende Darlehen bis zum 00. Dezember 2001 laufen sollte. Das Darlehen sollte bis auf weiteres zinslos sein (Blatt 235 BpHA). Auf den 00. Dezember 2001 datiert eine "Darlehensvereinbarung - Verlängerung", wonach das Darlehen Nr. 4 ab dem 00. Januar 2002 in € geführt werden, bis zum 00. Dezember 2002 laufen und bis auf weiteres zinslos sein sollte (Blatt 236 BpHA). Auf den 00. Dezember 2002 datiert eine "Darlehensvereinbarung - Verlängerung", wonach das Darlehen Nr. 4 über 138.254,43 € bis zum 00. November 2004 laufen und bis auf weiteres zinslos sein sollte (Blatt 237 BpHA).

10

Für das Darlehen Nr. 5 über 34.200 DM der Frau I. liegt eine auf den 00. Januar 2001 datierte "Darlehensvereinbarung" vor, wonach das Darlehen Nr. 5 bis zum 00. Dezember 2001 verlängert wird. Eine Verzinsung war - wie bisher - nicht vereinbart (Blatt 248 d. A.). Unter dem 00. Dezember 2001 wurde eine "Verlängerung Darlehensvereinbarung" geschlossen, wonach das Darlehen ab dem 00. Januar 2002 in € geführt werden, bis zum 00. Dezember 2002 laufen und wie bisher zinslos sein sollte (Blatt 249 BpHA). Auf den 00. Dezember 2002 datiert eine "Verlängerung Darlehensvereinbarung", wonach das Darlehen Nr. 5 über 17.486,18 € bis zum 00. Dezember 2003 laufen und wie bisher zinslos sein sollte (Blatt 250 BpHA). In der Bilanz zum 31. Dezember 2003 ist das Darlehen mit einem Restbetrag von 16.086,18 € ausgewiesen. Ausweislich des Jahresabschlusses 2004 valutierte das Darlehen zum 31. Dezember 2004 nur noch mit null €.

11

Alle Darlehen sind in den Bilanzen einzeln aufgeführt, wobei die (Nicht-) Veränderung gegenüber dem Vorjahresstand jeweils deutlich erkennbar ist. Die Bilanzen weisen für die Jahre 2001 bis 2003 Zinsaufwand für kurzfristige Verbindlichkeiten unter 0,5%, für langfristige Verbindlichkeiten ca. 2,6 - 3% der Verbindlichkeiten aus. Im Streitjahr 2002 nahm die Klägerin auf die Darlehen Nr. 3 und 4 eine Abzinsung in Höhe von 11.484,38 € vor. Die Position Abzinsung/Wertberichtigung zu Konto .../... verminderte sich in 2003 von 11.484,38 € auf 9.253,79 €, woraus ein Aufwand in Höhe von 2.230,59 € in 2003 resultiert. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die vorliegenden Gewinnermittlungen mit allen Anlagen und die Unterlagen aus den Sachkonten (Blatt 252 bis 260 BpHA) Bezug genommen.

12

Nachdem die Klägerin zunächst erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer 2001 bis 2003, zur Feststellung der verbleibenden Verlustabzüge zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2001 bis zum 31. Dezember 2003, den Feststellungen gemäß §§ 27, 28, 38 des Körperschaftsteuergesetzes - KStG - und hinsichtlich der Gewerbesteuermessbeträge 2001 bis 2003 und zur Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31. Dezember 2001 bis zum 31. Dezember 2003 - für das Streitjahr 2001 endgültig und für die Streitjahre 2002/2003 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung - veranlagt worden war, führte der Beklagte im Jahr 2005 eine Betriebsprüfung bei der Klägerin durch. Dabei stellte er die oben

13

dargestellten Verträge zu den streitbefangenen Darlehen fest. Er vertrat die Auffassung, dass es sich bei den Darlehen Nr. 3 bis 5 um unverzinsliche Darlehen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr gehandelt habe, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG abzuzinsen seien. Die stetige Verlängerung der Darlehen lasse erkennen, dass eine Darlehensrückzahlung innerhalb von zwölf Monaten nicht gewollt sei und die Liquidität der Klägerin dies auch nicht zulasse. Auf der Basis der Lebenssachverhalte, insbesondere der mehrfachen Verlängerung der Darlehen in der Vergangenheit, kam der Prüfer zu der Überzeugung, dass es sich um Darlehen handele, deren Laufzeit nicht bestimmt sei. Daher sei entsprechend § 13 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes - BewG - der 9,3-fache Jahreswert für immerwährende Darlehen zugrunde zu legen. Dies führte im Streitjahr 2001 zu einem abgezinsten Wert der Darlehen von 226.385,34 DM, also zu einem Abzinsungsbetrag in Höhe von insgesamt 216.205,75 DM. Die dadurch eingetretene Gewinnerhöhung reduzierte der Betriebsprüfer durch Ansatz einer Rücklage gemäß § 52 Abs. 16 EStG in Höhe von 9/10 des Abzinsungsbetrages in Höhe von 216.205,75 DM, also 194.585,17 DM, so dass eine Gewinnerhöhung in Höhe von 21.620,57 DM verblieb.

Im Jahr 2002 minderte der Betriebsprüfer den Gewinn um den von der Klägerin angesetzten Abzinsungsbetrag laut Steuerbilanz von 11.484,38 € und löste die von ihm 2001 gebildete Rücklage gemäß § 52 Abs. 16 EStG mit 1/9 der in € umgerechneten Rücklage, also 11.054,42 €, gewinnerhöhend auf. Insgesamt führte dies zu einer Gewinnminderung von 429,96 €. 14

Im Jahr 2003 ergab sich eine Gewinnänderung durch Korrektur des Aufzinsungsanteils laut Steuerbilanz von 2.230,59 €, also um die Differenz der von der Klägerin vorgenommenen Abzinsung in dem Jahre 2002/2003, und durch die Auflösung der vom Prüfer 2001 gebildeten Rücklage gemäß § 52 Abs. 16 EStG in Höhe von 11.054,42 €. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 00.00.2005 mit allen Anlagen und die Jahresabschlüsse der Klägerin Bezug genommen. 15

Die Änderung der Besteuerungsgrundlagen führte zwar weiterhin zu Körperschaftsteuerfestsetzungen 2001 und 2002 über null €. Die Körperschaftsteuer 2003 wurde mit auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung - AO - gestütztem Änderungsbescheid auf 2.858 € festgesetzt. Der verbleibende Verlustabzug auf den 31. Dezember 2001 wurde mit auf § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG gestütztem Bescheid vom 28. September 2005 entsprechend auf 19.413 DM (2001), die verbleibenden Verlustabzüge auf den 31. Dezember 2002/2003 mit auf § 164 Abs. 2 AO gestützten Bescheiden vom 00.00.2005 auf 4.462 € (2002) und 0 € (2003) vermindert. Änderungen bei den Feststellungen gemäß § 36 Abs. 7 KStG ergaben sich nicht. Die Änderungen bei den Feststellungen gemäß §§ 27, 28, 38 KStG basieren auf der unstreitigen verdeckten Gewinnausschüttung - vGA - wegen zinsloser Überlassung eines Darlehns an die damalige Schwestergesellschaft und heutige Klägerin. 16

Die geänderten Gewerbesteuermessbescheide und Bescheide über den vortragsfähigen Gewerbeverlust 2001 waren auf § 35b GewStG, die Bescheide der Folgejahre auf § 164 Abs. 2 AO gestützt. Der Gewerbesteuermessbetrag 2001 lautete weiterhin auf null €. Der Gewerbesteuermessbetrag 2002 wurde auf 305 € und der Messbetrag 2003 auf 890 € festgesetzt. Die Bescheide datieren auf den 00., 00. und 00.00.2005. Der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2001 bis 2003 wurde mit Bescheiden vom 00.00.2005 auf 5.023 DM (2001) und vom 00.00.2005 auf null € (2002) vermindert bzw. mit Bescheid vom 00.00.2005 aufgehoben (2003). 17

Dagegen wandte sich die Klägerin mit fristgerecht erhobenen Einsprüchen. Unter Bezugnahme auf die vorliegenden Darlehensverträge vertrat sie die Auffassung, dass die 18

vorgenommene Abzinsung rechtswidrig sei, da die Darlehen jeweils eine Laufzeit von weniger als einem Jahr gehabt hätten. Selbst wenn man die Darlehen eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft abzinsen würde, könne kein steuerpflichtiger Gewinn entstehen, vielmehr liege dann eine Einlage des Gesellschafters vor. Im Übrigen habe der Gesellschafter auch mit Blick auf die Ausführungen des Prüfers ab 2005 die Darlehen nur noch verzinslich gewährt. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsbegründung vom 00.00.2005 Bezug genommen.

Der Beklagte wies die Einsprüche mit verbundenen Einspruchsentscheidungen vom 00.00.2006 als unbegründet zurück. Entgegen der Auffassung der Klägerin vertrat der Beklagte die Auffassung, die vorliegenden Verträge seien eindeutig als Darlehensverlängerungen und nicht als neue Gewährung von Darlehen zu qualifizieren. Daher hätten die tatsächlichen Laufzeiten der Darlehen mehr als zwölf Monate betragen. Die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Abzinsung seien damit erfüllt. Den gegenteiligen Auffassungen, die in der Literatur vertreten würden, könne sich der Beklagte unter Berücksichtigung des für ihn verbindlichen BMF-Schreibens vom 26. Mai 2005 nicht anschließen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidungen verwiesen. 19

Dagegen wendete sich die Klägerin zunächst mit zwei eigenständigen Klagen zur Körperschaftsteuer etc. und zu den Gewerbesteuermessbeträgen etc. Die ursprünglich unter dem Aktenzeichen ... erfasste Klage wegen der gewerbesteuerlichen Streitgegenstände ist im Rahmen der mündlichen Verhandlung mit der vorliegenden Klage (...) zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung gemäß § 73 der Finanzgerichtsordnung - FGO - verbunden worden. 20

Unter Bezugnahme auf den unstreitigen Lebenssachverhalt verfolgt die Klägerin weiterhin das Ziel der Rückgängigmachung der Abzinsung der streitbefangenen Darlehen. 21

Nach den vorliegenden Verträgen über die streitbefangenen Darlehen hätten die Gesellschafterdarlehen zum 31. Dezember 2001 eine Laufzeit von weniger als zwölf Monaten gehabt. Diese seien zivilrechtlich wirksam auf einen Zeitraum bis zum 00. Dezember 2002 beschränkt gewesen. Nur auf diese zivilrechtlich gesicherte Laufzeit könne es für die Frage der Abzinsung ankommen. Die Klägerin habe über den 00. Dezember 2001 hinaus keinen Anspruch auf (weitere) Überlassung der Darlehen gehabt. Das gelte sinngemäß für die folgenden Bilanzstichtage. Das Abstellen des Beklagten auf faktische Verhältnisse widerspreche dem Gesetz. 22

Weiterhin seien die streitigen Darlehen im steuerlichen Sinn auch verzinslich gewesen. Durch die unentgeltliche Bereitstellung von Kapital erhöhe der Gesellschafter den Gewinn seiner Gesellschaft. Er partizipiere an dem Vorteil der Nutzungsüberlassung nach Maßgabe der Gewinnverteilung in späteren Zeiträumen. Dies gelte auch für Kapital, das von dem Gesellschafter nahe stehenden Personen zur Verfügung gestellt worden sei. 23

Letztlich handele es sich bei der Hingabe unverzinslicher Darlehen auch um eine Einlage, die sich bei der Gewinnermittlung im Ergebnis neutral auswirken müsse. Zwar sei in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs - BFH - bisher das von einem Gesellschafter in Form eines unverzinslichen Darlehens eingeräumte Recht zu unentgeltlicher Nutzung des Darlehensbetrages nicht als Einlage gewertet worden. Die maßgebliche Entscheidung des Großen Senats des BFH sei aber vor Einführung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG und damit vor Einführung einer steuerlichen Erfassung des Nutzungsrechtes ergangen. Unter Berücksichtigung der Grundsatzüberlegung, wonach vom Steuerpflichtigen eingebrachtes 24

Vermögen nicht zu einer Erhöhung des Gewinns führen dürfe, müsse es nunmehr zur Anwendung der Regelungen über die Einlage kommen.

Eine Besteuerung des Abzinsungsgewinnes verstoße weiterhin gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Realisationsprinzip. Unter Berücksichtigung dieser Prinzipien erweise sich § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG als verfassungswidrig. 25

Die Klage wegen der Feststellungen gemäß §§ 28, 38 KStG ist zurückgenommen und unter dem Aktenzeichen ... fortgeführt worden. 26

Die Klägerin beantragt, 27

den Bescheid zur Körperschaftsteuer 2003, die Bescheide über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2001, 31.12.2002 und 31.12.2003, die Bescheide über die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 KStG zum 31.12.2001 bis 2003 vom 00.00.2005 und der Gewerbesteuermessbeträge 2001 bis 2003 und der Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12.2001 bis 2003 vom 00., 00. und 00.00.2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 00.00.2006 dahingehend abzuändern, dass keine gewinnerhöhende Abzinsung von Darlehensverbindlichkeiten vorgenommen wird. 28

Der Beklagte beantragt, 29

die Klage abzuweisen. 30

Zur Begründung verweist er auf die Einspruchsentscheidung, die ihn bindenden Verwaltungsanweisungen sowie die Tatsache, dass die streitbefangenen Darlehen länger als zwölf Monate gewährt und bis zum Tag der mündlichen Verhandlung nicht zurückgezahlt worden seien. 31

Entscheidungsgründe 32

Die Klage ist zum Teil begründet. 33

Die angefochtenen Steuer- und Feststellungsbescheide sind mit Ausnahme der Bescheide gemäß § 27 KStG, des Gewerbesteuermessbescheides 2001 und des Bescheides über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12.2002 rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). 34

1. Streitjahr 2001 35

Der Beklagte hat die angefochtenen Bescheide des Streitjahres 2001 insoweit zu Unrecht nach der Durchführung der Außenprüfung zum Nachteil der Klägerin geändert, wie die vom Beklagten vorgenommenen Änderungen auf der - zwischen den Beteiligten allein umstrittenen - Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG auf die Gesellschafterdarlehen und die/das Darlehen der Ehefrau beruhen (mit Ausnahme des Bescheides gemäß § 27 KStG auf den 31. Dezember 2001 und des Gewerbesteuermessbescheides 2001, auf die sich die Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht ausgewirkt hat). 36

Die Voraussetzungen für eine Änderung der Verlustfeststellungsbescheide 2001 lagen nicht vor, denn dies hätte nach den theoretisch einschlägigen §173 AO, § 10d Abs. 4 Sätze 2, 4 und 5 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG, § 35b GewStG vorausgesetzt, dass sich aufgrund 37

nachträglich bekannt gewordener Tatsachen (Beweismittel) die bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte nicht ausgeglichenen Einkünfte der Klägerin verändert hätten.

Die Tatsache, dass der Änderungsbescheid zur Verlustfeststellung zur Körperschaftsteuer vom Beklagten fehlerhaft auf § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG gestützt worden ist, hat dabei im Ergebnis keine Bedeutung. Zwar betrifft diese Regelung lediglich die Änderung eines Steuerbescheides bei einem Verlustrücktrag und kann daher die vorgenommenen Änderungen des Verlustfeststellungsbescheides zur Körperschaftsteuer nicht stützen; dem käme aber keine Bedeutung zu, wenn ein anderer Korrekturtatbestand erfüllt wäre. 38

Im Ergebnis setzte die Rechtmäßigkeit der Änderungsbescheide 2001 - ungeachtet aller Einzelprobleme bei den Korrekturtatbeständen - jedenfalls voraus, dass der Beklagte § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG materiellrechtlich zutreffend angewendet hätte. Daran fehlt es im Streitfall aber deshalb, weil die Klägerin die streitbefangenen Darlehen zutreffend mit dem - nicht abgezinsten - Nennwert in der Bilanz 2001 erfasst hat. 39

Im Streitfall liegen Darlehen vor, die unter die Ausnahmeregelung in § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG fallen. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG sind Verbindlichkeiten unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG anzusetzen und mit einem Zinssatz von 5,5% abzuzinsen. Ausgenommen von der Abzinsung sind Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, und Verbindlichkeiten, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen. 40

Maßgebend für die Laufzeitbestimmung kann dabei immer nur die Erkenntnissituation im Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz sein. Dieser lag für das Streitjahr 2001 spätestens im Juli 2002, da zu diesem Zeitpunkt bereits die Steuererklärung mit dem Jahresabschluss beim Beklagten eingegangen ist. Zu diesem Zeitpunkt konnte die Klägerin nicht wissen, ob die jeweiligen Gläubiger der Darlehen einer - zinslosen - Verlängerung der Darlehen zustimmen würden. Weder die Verlängerung an sich, noch die Zinslosigkeit waren rechtlich gesichert oder vorhersehbar. Denn die Darlehen Nr. 3 bis 5 hatten zum 31. Dezember 2001 (ebenso im Juli 2002) nur noch vertragliche Laufzeiten unter einem Jahr. Dabei kommt es auf die Restlaufzeiten am Bilanzstichtag, nicht auf die Gesamtdauer eines Darlehens an (vgl. z.B. BMF-Schreiben vom 26. Mai 2005, BStBl I 2005, 699 unter Rdnr. 3 oder 6; Ehmcke in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 6 EStG Rdnr. 956; Hauber/Kiesel, Betriebsberater - BB - 2000, 1511, 1514). 41

Die streitbefangenen Darlehen sollten ausweislich der vorliegenden Verträge bis zum 00. Dezember 2001, danach bis zum 00. Dezember 2002 laufen. Ihre jeweilige vertragliche Laufzeit lag (absolut) unterhalb der Grenze eines Jahres. An dem Bilanzstichtag 31. Dezember 2001 wiesen die Darlehen jeweils eine Laufzeit von 11 Monaten und 22 Tagen und damit weniger als zwölf Monate aus. 42

Auf der Basis der zum Bilanzstichtag (bzw. im Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz) erreichbaren Informationen konnte eine Bewertung nur auf der Basis der vertraglichen Restlaufzeiten der Darlehen erfolgen. 43

Die Laufzeit eines Darlehens ist nach Überzeugung des erkennenden Senats vorbehaltlich einer Anwendung der §§ 41, 42 AO grundsätzlich nach Maßgabe der zivilrechtlich verbindlichen Verträge zu bestimmen. Gegenteilige Anhaltspunkte ergeben sich auch nicht aus den Gesetzesmaterialien, in denen der Begriff der Laufzeit ohne Erläuterung verwendet wird (vgl. Bundestagsdrucksachen - BT-Drucks. - 14/23, S. 170 bis 172 und 14/443, S. 23). 44

Dieses Verständnis des Gesetzestextes wird ebenso in der Literatur vertreten (vgl. z.B. Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6 RdNr. 679, 683; Hauber/Kiesel, BB 2000, 1511, 1514; Ortmann-Babel in Lademann/Söffing/Brockhoff, EStG, § 6 RdNr. 837a, 837f). Auch nach Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. BMF a. a. O. Rdnr. 4) ist grundsätzlich der vereinbarte Rückzahlungszeitpunkt maßgebend.

In der überwiegenden Kommentarliteratur wird allerdings die Frage der Bestimmung der Restlaufzeit - ausgenommen bei unbefristeten Darlehen mit gesetzlicher Kündigungsfrist - nicht weiter thematisiert (vgl. z.B. Ehmcke in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 6 EStG Rdnr. 956; Strahl in Korn, EStG, § 6 Rdnr. 366; Herrmann in Frotscher, EStG, § 6 Rdnr. 366; Köster und andere in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Sonderband Steuerreform I § 6 EStG Rdnr. R 50). Die Finanzverwaltung will von der Orientierung an der vertraglichen Laufzeit nach Rdnr. 4 des BMF-Schreibens abweichen, wenn nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag davon auszugehen ist, dass die Rückzahlung voraussichtlich zu einem anderen Zeitpunkt erfolgt. Das nachfolgende Beispiel des BMF-Schreibens berücksichtigt die am Bilanzstichtag bereits angekündigte - vertragsgerechte - Rückzahlung des Darlehens vor Fälligkeit. Darauf verweist auch Rdnr. 12 des Schreibens. 45

Ein dem Beispiel vergleichbarer Lebenssachverhalt ist im Streitfall nicht gegeben. Die Klägerin hatte zu den jeweiligen Bilanzstichtagen keinerlei Ankündigungen vorgenommen, die darauf schließen ließen, dass sie die Darlehen zinslos verlängern würde. Vielmehr hat die Klägerin darauf geachtet, dass jeweils zeitgerecht die Verträge in der Weise geändert wurden, dass ansonsten eintretende - ungewollte - Nachteile vermieden wurden. Das ergibt sich z.B. aus dem Verhalten der Klägerin im Zusammenhang mit den Darlehen Nr. 3 und 4. Diese Darlehen wurden mit Wirkung zum 00. Januar 2002 für einen Zeitraum von mehr als einem Jahr zinslos begeben und dann auch abgezinst. Es ergibt sich auch aus der Konstruktion bei den Darlehen Nr. 1 und 2. Das Darlehen Nr. 1 wurde zwar auf Grund von Absprachen, die nach dem Bilanzstichtag 31. Dezember 2002 erfolgten, im Jahr 2003 getilgt, wirtschaftlich betrachtet aber zum Ende 2003 durch das Darlehen Nr. 2 - betragsmäßig leicht erhöht - ersetzt. Letztlich wurden die Darlehen Nr. 3 und 5 im Jahr 2003 teilweise, das Darlehen Nr. 5 in 2004 vollkommen, zurückgeführt, während das Darlehen Nr. 4 betragsmäßig unverändert fortgeschrieben wurde. Außerdem wurden weitere Darlehen verzinslich gewährt. 46

Diese Beispiele bei der Klägerin zeigen deutlich, dass bei Ablauf der jeweiligen Darlehenslaufzeiten verschiedene Handlungsoptionen bestanden. Die jeweiligen Darlehensgeber konnten sowohl die Darlehen zurückfordern als auch weiter gewähren. Bei einer Verlängerung der Darlehenslaufzeiten bestand die Möglichkeit zur Verlängerung der Darlehen für kurze oder längere Laufzeiten, mit oder ohne Zinsverpflichtungen für die Klägerin. Obwohl die Darlehen - so weit ersichtlich - vor Beginn des Streitzeitraumes gleiche Konditionen aufwiesen, haben sie sich unterschiedlich entwickelt. Teilweise wurden sie getilgt, teilweise ersetzt, teilweise unverändert fortgeführt. Annähernd sichere Erkenntnisse, welche neuen Vertragsabsprachen bei Ablauf der hier streitigen Darlehen getroffen werden würden, bestanden im Zeitpunkt der Aufstellung der jeweiligen Bilanzen nicht. 47

Ein Finanzierungsbedarf der Klägerin konnte auf verschiedenen Wegen gedeckt werden. Neben unverzinslichen Darlehen des Gesellschafters oder ihm nahe stehender Personen kam z.B. die Finanzierung über Bankverbindlichkeiten, verzinsliche Darlehen des Gesellschafterkreises, stille Einlagen oder Kapitalerhöhungen in Betracht. Aus einem bestehenden langfristigen Finanzierungsbedarf kann daher keinesfalls auf eine langfristige zinslose Gewährung von Krediten geschlossen werden, wenn die vertragliche Abrede nur die 48

kurzfristige Gewährung von Krediten abdeckt. Insofern besteht ein wesentlicher Unterschied zwischen unbefristeten Darlehen mit gesetzlicher Kündigungsfrist, bei denen im Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz deren weitere Laufzeit geschätzt werden muss (vgl. zu einem derartigen Fall: Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 10. Dezember 2007 6 K 446/06, juris), und Darlehen mit vertraglichem Ablaufzeitpunkt (im Ergebnis ebenso Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6 Rdnr. 683).

Für die Annahme einer am Bilanzstichtag ein Jahr übersteigenden unverzinslichen Laufzeit der Darlehen fehlen daher nach Überzeugung des Senats unter Berücksichtigung der gegenläufigen vertraglichen Absprachen hinreichend konkrete Indizien. 49

Darauf kommt es aber an. Da § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG die Bewertung von Verbindlichkeiten unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG vorgibt, setzt eine Abzinsung voraus, dass die Unverzinslichkeit voraussichtlich andauernd ist (Hauber/Kiesel, BB 2000, 1511, 1514). Denn nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung kann ein niedrigerer Wert als der Nominalwert angesetzt werden. 50

Dies entspricht auch der langjährigen Rechtsprechung des BFH zum BewG. So hat der BFH für eine Höherbewertung nach § 12 BewG a.F. wegen überdurchschnittlicher Verzinsung verlangt, dass der Gläubiger mindestens vier Jahre mit den erhöhten Zinsen rechnen könne (BFH-Urteil vom 10. Februar 1982 II R 3/80, BStBl II 1989, 351). Für eine Bewertung unterhalb des Nennwertes einer Kapitalforderung wegen Unverzinslichkeit verlangte der BFH, dass auch die Unverzinslichkeit langfristig bestehen müsse (vgl. BFH-Urteil vom 20. Januar 1988 I R 146/85, BStBl II 1988, 372). 51

Insoweit unterscheidet sich die Rechtslage bei § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG auch von der Frage des Ausweises von Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr gemäß § 268 Abs. 5 des Handelsgesetzbuches - HGB - . Bei der Anwendung des § 268 Abs. 5 HGB bestimmt sich nach wohl herrschender Auffassung im handelsrechtlichen Schrifttum (vgl. Ellrott/Krämer in Beck'scher Bilanzkommentar, § 268 HGB Rdnr. 92 m.w.N.) die Restlaufzeit einer Verbindlichkeit aus dem Zeitraum zwischen dem Bilanzstichtag und dem erwarteten Eingang der Forderung. Dabei soll die Schätzung immer dann maßgeblich sein, wenn z.B. wegen Zahlungsschwierigkeiten des Schuldners nicht mit einem Zahlungseingang zum vertraglich vereinbarten Termin zu rechnen ist. Auf eine derartige Überlegung kommt es aber nach Überzeugung des erkennenden Senats entgegen der Auffassung von Werndl (in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rdnr. D 34) bei § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht an. Bei einer Bewertung der jeweiligen Darlehen gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG kann - selbst wenn man die vollständige Rückzahlung der Darlehen für überwiegend unwahrscheinlich hält - die weitere Zinslosigkeit, die Voraussetzung für die Abzinsung ist, nicht antizipiert werden. 52

Die erneute Vereinbarung der Unverzinslichkeit der Darlehen zu den jeweiligen Bilanzstichtagen stand zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2001 nicht nur nicht fest. Vielmehr war davon auszugehen, dass bei ungewolltem Eintritt von - ggf. steuerlichen - Nachteilen bei einem der Beteiligten kurzfristig (d. h. zum jeweils vereinbarten Ablaufzeitpunkt eines Darlehens) eine Änderung der Konditionen vorgenommen werden würde. So ist es nach dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung auch nach Abschluss der Betriebsprüfung zu entsprechend anderen vertraglichen Gestaltungen für die Zukunft gekommen. Auch das von der Klägerin an ihre frühere Schwestergesellschaft gewährte zinslose Darlehen ist nach Erkennen der Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung verzinslich gestellt worden. Es erscheint unrealistisch anzunehmen, dass die Klägerin z.B. auf eine ungewollte Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht mit der Vereinbarung einer - ggf. minimalen - Verzinsung reagiert hätte. Denn schließlich können die Steuerpflichtigen die Wirkungen des § 53

6 Abs. 1 Nr. 3 EStG abwählen (vgl. Groh, Der Betrieb - DB - 2007, 2275, 2277 unter III. 3. unter Verweis auf das BMF-Schreiben, Rdnr. 13; Hoffmann, GmbH Rundschau 2005, 972).

Die Annahme des Beklagten, die Darlehen müssten auf der Basis der Erkenntnisse zu den nachfolgenden Bilanzstichtagen bewertet werden, vermag demgegenüber nicht zu überzeugen. 54

Bei einer Stichtagsbewertung unter Berücksichtigung von wertaufhellenden Erkenntnissen (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 des Handelsgesetzbuches - HGB -; vgl. auch: BFH-Urteile vom 2. Oktober 1993 III R 54/91, BStBl II 1993, 153; vom 30. Januar 2002 I R 68/00, BStBl II 2002, 688) dürfen als wertaufhellend nur Umstände berücksichtigt werden, die zum Bilanzstichtag bereits objektiv vorlagen und nach dem Bilanzstichtag, aber vor dem Tag der Bilanzerstellung bekannt oder erkennbar geworden sind. Das Recht auf weitere zinslose Nutzung des Kapitals entstand aber immer erst mit Abschluss des neuen Vertrages. Dieser konstitutive Sachverhalt darf nicht zurückprojiziert werden. Es kann nicht angenommen werden, dass bei endgültigen Veranlagungen erst Jahre später festgestellt werden kann, mit welchen Werten Darlehen hätten bilanziert werden müssen. 55

Der Beklagte hat aber teilweise über mehrere Jahre zurück aus den tatsächlich verwirklichten Lebenssachverhalten auf die Bewertung zu den jeweiligen Bilanzstichtagen geschlossen. So unterscheidet sich z.B. das Darlehen Nr. 1 zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2001 in keiner Weise von den Darlehen Nr. 3 bis 5. Erst unter dem 00. März 2003 wurde - unter Abänderung der Darlehensvereinbarung - Verlängerung vom 00. Dezember 2002 - die Tilgung im Verlauf des Jahres 2003 vereinbart. Trotzdem hat der Beklagte (nur) bei dem Darlehen Nr. 1 eine Abzinsung in 2001 nicht vorgenommen. Die gleiche rückwärts gerichtete Betrachtung zeigt sich bei dem Darlehen Nr. 2. Dieses ist zwar im Jahr 2003 mit einer den Darlehen Nr. 3 bis fünf vergleichbaren Vertragsstruktur gewährt worden, eine Abzinsung ist in 2003 nicht erfolgt. Im so genannten Zusatzbericht über die Betriebsprüfung ist aber ausgeführt, dass eine Abzinsung 2004 vorzunehmen sei, falls das Darlehen dann noch bestehen sollte. Der Beklagte will also auch insoweit nicht auf die - geschätzte - Restlaufzeit, sondern auf die bereits abgelaufenen Laufzeit eine Bewertung - und zwar unter Annahme einer nicht bestimmbaren Laufzeit - vornehmen. 56

Die Klage hinsichtlich der Feststellung gemäß § 27 KStG auf den 31. Dezember 2001 ist unbegründet. 57

Hinsichtlich der Feststellung gemäß § 27 KStG auf den 31. Dezember 2001 war der Antrag als Hilfsantrag für den Fall einer Erfolglosigkeit der Klage im Hauptantrag zu verstehen. Da die Klage hinsichtlich des Jahres 2001 im Hauptantrag Erfolg hat, können sich auch aus Sicht der Klägerin keine Zuführungen zum Einlagekonto ergeben. 58

Die Klage hinsichtlich des Gewerbesteuermessbetrages 2001 ist unzulässig. 59

Die Klägerin macht insoweit keine Rechtsverletzung im Sinne des § 40 Abs. 2 FGO geltend. Nach § 40 Abs. 2 FGO ist die Klage nur dann zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder durch die Ablehnung eines Verwaltungsaktes in seinen Rechten verletzt zu sein. Daran fehlt es grundsätzlich, wenn der Kläger sich gegen eine Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung auf null € wendet. Ein geringerer Messbetrag als null € ist nicht möglich. 60

2. Streitjahr 2002 61

62

Der Beklagte hat die angefochtenen Bescheide des Streitjahres 2002 insoweit zu Unrecht nach § 164 Abs. 2 AO nach der Durchführung der Außenprüfung zum Nachteil der Klägerin geändert, wie die vom Beklagten vorgenommenen Änderungen auf der zwischen den Beteiligten umstrittenen Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG auf die Gesellschafterdarlehen und die/das Darlehen der Ehefrau im Streitjahr 2001 und den Folgewirkungen bei der Anwendung des § 52 Abs. 16 EStG im Jahr 2002 beruhen. Der Beklagte hat aber zugleich fehlerhaft eine entsprechende - von der Klägerin selbst dem Grunde nach zu Recht vorgenommene - erstmalige Abzinsung der Darlehen Nr. 3 und 4 im Streitjahr 2002 unterlassen bzw. rückgängig gemacht.

Dies führt im Rahmen der Anwendung der Fehlerkompensation gem. § 177 AO und der begrenzten Entscheidungsbefugnis des erkennenden Senats gemäß § 96 FGO dazu, dass die Klage hinsichtlich der Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2002 und hinsichtlich des Gewerbesteuermessbetrages 2002 teilweise erfolgreich, hinsichtlich der gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes und der Feststellung gemäß § 27 Abs. 2 KStG zum 31. Dezember 2002 aber erfolglos bleibt.

63

Auch wenn es sich bei den streitbefangenen Bescheiden teilweise um Folgebescheide zu den Bescheiden über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges bei der Körperschaftsteuer und des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2001 handelt und der materielle Streit insoweit überwiegend im Rahmen der Entscheidung bezüglich des Streitjahres 2001 entschieden worden ist, kann der Senat im vorliegenden Verfahren ohne die Notwendigkeit einer Aussetzung gemäß § 74 FGO entscheiden. Nach § 74 FGO ist die Aussetzung des Verfahrens möglich, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder teilweise vom Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreites bildet. Eine Aussetzung gemäß § 74 FGO kommt daher nicht in Betracht, wenn das zur Entscheidung berufene Gericht auch für das vorgreifliche Rechtsverhältnis zuständig ist (vgl. z. B. BFH-Beschluss vom 17. August 1995 XI B 123, 125/94, BFH/NV 1986, 219; Thürmer in Hübschmann /Hepp /Spitaler, AO/FGO, § 74 FGO Rdnr. 45 m. w. N.)

64

Die Klage ist hinsichtlich des Gewerbesteuermessbescheides 2002 sowie des Bescheides zur Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2002 teilweise begründet.

65

Der Beklagte hat zu Unrecht die im Jahr 2001 gebildete Rücklage gem. § 52 Abs. 16 EStG teilweise mit 11.054,42 € wieder aufgelöst. Das ergibt sich bereits aus den Ausführungen zum Streitjahr 2001, wonach eine Abzinsung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG auf den 31. Dezember 2001 nicht vorzunehmen ist. Folgerichtig ist keine Rücklage gemäß § 52 Abs. 16 EStG im Jahr 2001 zu bilden, die im Jahr 2002 anteilig aufgelöst werden könnte.

66

Für das Darlehen Nr. 5 ergeben sich keine abweichenden Lebenssachverhalte gegenüber dem Streitjahr 2001. Dieses Darlehen hatte zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2002 eine vertragliche Restlaufzeit unter einem Jahr und ist außerdem im Verlauf des Kalenderjahres 2003 teilweise getilgt worden. Wegen der Begründung zu Abzinsungsproblematik wird insoweit auf die Ausführungen zum Streitjahr 2001 verwiesen.

67

Hinsichtlich des Jahres 2002 ist aber - wie von der Klägerin in ihrer Gewinnermittlung selbst dem Grunde nach zutreffend vorgenommen - eine Abzinsung der Darlehen Nr. 3 und 4 vorzunehmen.

68

69

Nach dem unstreitigen Lebenssachverhalt sind die Darlehen Nr. 3 und 4 der Klägerin zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2002 für einen Zeitraum von einem Jahr und 11 Monaten zinslos gewährt worden. Damit liegen die Voraussetzungen für eine Abzinsung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG nach dem Gesetzeswortlaut vor.

Der erkennende Senat geht dabei unter Berücksichtigung der Gesetzesmaterialien (vgl. BT-Drucks. - 14/23, S. 170 bis 172 und 14/443, S. 23), die keinerlei Anhaltspunkte für eine Nichtanwendung der Vorschrift auf Gesellschafterdarlehen enthalten, und in Übereinstimmung mit der bisherigen Rechtsprechung der Finanzgerichte (z.B. Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 10. Dezember 2007 6 K 446/06, juris; Finanzgericht Berlin-Brandenburg 12 V 12115/07 vom 8. September 2008, EFG 2008, 1947, mit Anm. Bozza-Bodden in EFG 2008, 1948; erkennender Senat, Urteil 13 K 4781/04 vom 15. Januar 2009, noch nicht veröffentlicht) und der wohl überwiegenden Auffassung in der Literatur (vgl. Nachweise bei Finanzgericht Berlin-Brandenburg a.a.O. unter 2. b. aa.) davon aus, dass Gesellschafterdarlehen unter § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG zu subsumieren sind (offen gelassen in BFH-Urteil vom 10. November 2005 IV R 13/04, BStBl II 2006, 618; dagegen z.B. Stümper/Entenmann, GmbH-Rundschau - GmbHR- 2008, 312). Zu den weiteren Gründen für die Ablehnung einer teleologischen Reduktion der Vorschrift wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Entscheidung des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg (a.a.O. unter 2. b. aa.) Bezug genommen.

70

In Anbetracht der weit gehenden Gestaltungsmöglichkeiten der Steuerpflichtigen durch den Abschluss kurzfristiger Darlehensverträge und/oder die Vereinbarung geringer Zinssätze (vgl. BMF-Schreiben Rdnr. 13) ist der erkennende Senat auch nicht von einer Verfassungswidrigkeit des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG hinsichtlich der Anwendung auf Gesellschafterdarlehen überzeugt, was Voraussetzung für eine Aussetzung des Verfahrens und eine Vorlage an das BVerfG wäre.

71

Es handelt sich im Streitfall ausweislich der vorliegenden Verträge auch um unverzinsliche Darlehen. Verdeckte Zinsleistungen, die ebenfalls dazu führen würden, dass die Abzinsung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG unterbleiben muss, können nicht festgestellt werden. Entgegen der Auffassung der Klägerin kann eine Zinsleistung auch nicht in einer höheren Ausschüttung gesehen werden (vgl. Glanegger in Schmidt, EStG, § 6 Rdnr. 402 m.w.N.).

72

Die Gewährung zinsloser Gesellschafterkredite stellt auch keine Einlagen dar. Einlagefähig sind nur Wirtschaftsgüter. Die unentgeltliche Nutzungsüberlassung von Kapital ist nach bisher ganz herrschender Meinung (Nachweise bei Finanzgericht Berlin-Brandenburg, a.a.O. unter 2. b. bb.), der der erkennende Senat in seiner bisherigen Rechtsprechung stets gefolgt ist (vgl. aktuell z.B. Urteil 13 K 4781/04 vom 15. Januar 2009, noch nicht veröffentlicht), kein solches einlagefähiges Wirtschaftsgut (a.A.: van de Loo, Deutsches Steuerrecht - DStR - 2000, 508). Der Senat sieht im Streitfall keine überzeugenden Gründe, von dieser langjährigen, auf der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH (Entscheidung vom 26. Oktober 1987 GrS 2/86, BStBl II 1988, 348) beruhenden, Rechtsüberzeugung abzugehen.

73

Die Klägerin selbst hat die Abzinsung mit 11.484,38 € vorgenommen hat. Dieser Abzinsungsbetrag ist zu gering. Der Abzinsung liegen die Darlehen Nr. 3 und 4 mit einem Gesamtbetrag von 208.807,05 € zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2002 zu Grunde. Anhaltspunkte dafür, dass im Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz wertaufhellende Erkenntnisse bezüglich der teilweisen Rückführung des Darlehens Nr. 3 zum 31. Dezember 2003 bekannt gewesen sind, ergeben sich aus den vorliegenden Akten nicht und sind auch von keinem der Beteiligten vorgetragen worden.

74

Gründe für die Schätzung einer höheren als der vereinbarten Restlaufzeit im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, insbesondere zur Schätzung einer unbestimmten Laufzeit, bestehen genauso wenig wie bei dem Stichtag zum 31. Dezember 2001. Auch hinsichtlich des Jahres 2002 ist auf die vertragliche Laufzeit abzustellen. Wegen der Begründung im Einzelnen wird auf die obigen Ausführungen Bezug genommen.

Ausgehend von einer zinslosen Gewährung der Darlehen bis zum 00. November 2004 ergibt sich demnach bei Anwendung der Vereinfachungsregelungen des Bewertungsgesetzes eine Abzinsung mit einem Vervielfältiger von 0,902. Der Vervielfältiger für ein Jahr beträgt 0,948 und der Vervielfältiger für zwei Jahre 0,898 (vgl. Tabelle 2 zum BMF-Schreiben vom 26. Mai 2005, BStBl I 2005 ,699). Die Differenz beträgt 0,05. Unter Berücksichtigung der Darlehenslaufzeit nur bis zum 00. November 2004 ist der Differenzbetrag mit 11/12 zu multiplizieren. Der sich ergebende, gerundete Betrag von 0,046 ist von dem Vervielfältiger für ein Jahr abzuziehen, so dass sich der Vervielfältiger von 0,902 ergibt (vgl. zur Berechnungsmethode das Beispiel Rdnr. 8 des BMF-Schreibens). 76

Bei Anwendung des Vervielfältigers von 0,902 auf die streitbefangenen Darlehen Nr. 3 und 4 in Höhe von 208.807 € ergibt sich ein abgezinster Betrag von 188.343,91 €, also ein Zinsertrag von 20.463,09 €. Eine Rücklage gem. § 52 Abs. 16 EStG kann für Darlehen, die im Jahr 2001/2002 begeben oder für die die - aktuelle - Zinslosigkeit verbindlich erst 2001 vereinbart worden ist, nicht gebildet werden. 77

Das bedeutet, dass zwar die Verlustvorträge aus 2001 infolge der Korrektur um den Abzinsungsertrag von 11.054,42 € mit höheren Werten als bisher zu berücksichtigen sind, aber statt der bisher im Streitjahr 2002 vorgenommenen Verminderung der Besteuerungsgrundlagen vor Verlustabzug um 430 € (Erhöhung um 11.054,42 € und Minderung um 11.484,38 €) eine Erhöhung der Besteuerungsgrundlagen vor Verlustabzug um 8.978,71 € (höherer Abzinsungsgewinn von 20.463,09 € statt von der Klägerin selbst angesetzt 11.484,38 €) gegenüber der ursprünglichen Veranlagung für 2002 vorzunehmen ist. 78

Da sich der ursprünglich festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlustr von 14.379 € um die unstreitige verdeckte Gewinnausschüttung von 766 € in 2001 auf 13.613 € vermindert und der ursprüngliche Gewerbeertrag 2002 in Höhe von 9.100 € durch die erhöhte Abzinsung in 2002 über den Betrag von 13.613 € steigt, sind infolge der insgesamt für die Klägerin etwas günstigeren Besteuerungsgrundlagen zwar der Gewerbesteuermessbetrag 2002 und die gesonderte Verlustfeststellung zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2002 abzuändern, nicht aber der Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Gewerbesteuer auf den 31. Dezember 2002, da es insoweit bei einem verbleibenden Verlustbetrag von null € bleibt. 79

Hinsichtlich der Feststellung gemäß § 27 KStG auf den 31. Dezember 2002 ist die Klage ebenfalls unbegründet. Es liegen keine Einlagen im Sinne des § 27 KStG vor. Die Gewährung zinsloser Gesellschafterkredite stellt keine Einlagen dar. Einlagefähig sind nur Wirtschaftsgüter. Die unentgeltliche Nutzungsüberlassung von Kapital ist nach bisher ganz herrschender Meinung (Nachweise bei Finanzgericht Berlin-Brandenburg, a.a.O. unter 2. b. bb.), der der erkennende Senat in seiner bisherigen Rechtsprechung folgt (vgl. aktuell z.B. Urteil 13 K 4781/04 vom 15. Januar 2009, noch nicht veröffentlicht), kein einlagefähiges Wirtschaftsgut (a.A.: van de Loo, Deutsches Steuerrecht - DStR - 2000, 508). Der Senat sieht im Streitfall keine überzeugenden Gründe, von dieser langjährigen, auf der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH (Entscheidung vom 26. Oktober 1987 GrS 2/86, BStBl II 1988, 348) beruhenden, Rechtsüberzeugung abzugehen. 80

3. Streitjahr 2003	81
Der Beklagte hat die angefochtenen Bescheide des Streitjahres 2003 insoweit zu Unrecht nach § 164 Abs. 2 AO nach der Durchführung der Außenprüfung zum Nachteil der Klägerin geändert, wie die vom Beklagten vorgenommenen Änderungen auf der zwischen den Beteiligten umstrittenen Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG auf die Gesellschafterdarlehen und die/das Darlehen der Ehefrau im Streitjahr 2001 und den Folgewirkungen bei der Anwendung des § 52 Abs. 16 EStG in den Jahren 2002 und 2003 beruhen.	82
Der Klage steht nicht teilweise § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 1 AO entgegen. Zwar begehrt die Klägerin mit der Unterlassung einer Abzinsung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG eine Verminderung der streitbefangenen Verlustfeststellungsbeträge unter die Werte, die in den vor der Betriebsprüfung ergangenen Bescheiden ausgewiesen waren. Dies ist aber möglich, da die entsprechenden Bescheide durchgängig unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen und der Vorbehalt der Nachprüfung erst mit den Änderungsbescheiden aufgehoben worden ist.	83
Auch soweit es sich bei den streitbefangenen Bescheiden teilweise um Folgebescheide zu den Bescheiden über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs bei der Körperschaftsteuer und des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2002 handelt und der materielle Streit insoweit teilweise im Rahmen der Entscheidung bezüglich der Streitjahre 2001/2002 entschieden worden ist, kann der Senat im vorliegenden Verfahren ohne die Notwendigkeit einer Aussetzung gemäß § 74 FGO entscheiden. Wegen der Begründung wird auf die Darstellung beim Streitjahr 2002 verwiesen.	84
Die Klage ist hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 2003, des Gewerbesteuerermessbescheides 2003 sowie der Bescheide zur Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer und zur Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2003 begründet.	85
Der Beklagte hat zu Unrecht die im Jahr 2001 gebildete Rücklage gem. § 52 Abs. 16 EStG teilweise - mit 11.054,42 € - im Streitjahr 2003 wieder aufgelöst. Das ergibt sich bereits aus den Ausführungen zum Streitjahr 2001, wonach eine Abzinsung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG auf den 31. Dezember 2001 nicht vorzunehmen ist. Folgerichtig ist keine Rücklage gemäß § 52 Abs. 16 EStG im Jahr 2001 zu bilden, die im Jahr 2003 anteilig aufgelöst werden könnte.	86
Im Streitjahr 2003 war auch keine Abzinsung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mehr vorzunehmen. Auch die von der Klägerin selbst vorgenommene Abzinsung der Darlehen Nr. 3 und 4 um 9.253,79 € erweist sich insoweit als fehlerhaft.	87
Da die beiden Darlehen zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2003 nur noch eine Restlaufzeit von 11 Monaten hatten, ist nach der dargestellten Rechtsüberzeugung des erkennenden Senats keine Abzinsung mehr vorzunehmen. Für das Darlehen Nr. 5 ergeben sich keine abweichenden Lebenssachverhalte gegenüber dem Streitjahr 2001. Auch dieses Darlehen hatte zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2003 eine Restlaufzeit unter einem Jahr. Wegen der Begründung zur Abzinsungsproblematik wird insoweit auf die Ausführungen zum Streitjahr 2001 verwiesen.	88
Die Klage hinsichtlich der Feststellung gemäß § 27 KStG zum 31. Dezember 2003 ist unbegründet.	89
	90

Zuführungen zum Einlagekonto im Jahr 2002 können sich aus den dort dargestellten Gründen nicht ergeben. Insoweit bleibt die Einlagefeststellung zum 31. Dezember 2002 für den Ausgangsbetrag der Berechnung im Jahr 2003 verbindlich.

Hinsichtlich originär im Jahr 2003 eingetretener Veränderungen des Einlagekontos und deren Feststellung gemäß § 27 KStG auf den 31. Dezember 2003 war der Antrag als Hilfsantrag für den Fall einer Erfolglosigkeit der Klage im Hauptantrag zu verstehen. Da die Klage hinsichtlich des Jahres 2003 im Hauptantrag Erfolg hat, können sich auch aus Sicht der Klägerin keine Zuführungen zum Einlagekonto ergeben. 91

Da der Klage für das Streitjahr 2003 mit Ausnahme der Feststellung gemäß § 27 KStG bereits aus den dargestellten Gründen in vollem Umfang stattzugeben war, kommt es nicht mehr darauf an, dass der Beklagte die Reduktion des Darlehens Nr. 3 von 70.552,62 € zum 31. Dezember 2002 auf nur noch 54.959,13 € zum 31. Dezember 2003 ebenso unberücksichtigt gelassen hat wie die Reduktion des Darlehens Nr. 5 von 17.486,18 € zum 31. Dezember 2002 auf 16.086,38 € zum 31. Dezember 2003 und auf null € bis zum 31. Dezember 2004. 92

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. 93

Der Senat hat die Revision im Hinblick auf die Frage, ob Kettendarlehen grundsätzlich unter § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG subsumiert werden können und ob, falls dies - entgegen der Überzeugung des Senats - bejaht werden sollte, eine Schätzung der Laufzeit in Anlehnung an § 12 des BewG erfolgen kann, zugelassen. 94