

---

**Datum:** 10.02.2006  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 9. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 9 K 2994/00 K,G,U,F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2006:0210.9K2994.00K.G.U.F.00

---

**Tenor:**

Die Körperschaftsteuerbescheide 1992 bis 1995 vom 12.08.1999, die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 KStG zum 31.12.1992 bis 1995 vom 12.08.1999, die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.1993 bis 1995 vom 12.08.1999, die Gewerbesteuermessbetragsbescheide 1994 bis 1997 sowie die Bescheide über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.1993 bis 1997 vom 23.08.1999, 27.08.1999, 02.09.1999, 06.09.1999, 10.09.1999, die Umsatzsteuerbescheide 1993 bis 1996 vom 16.08.1999, alle Bescheide in der Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 12.04.2000 werden nach Maßgabe der Entscheidungsgründe geändert.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der Steuer- und Feststellungsbeträge wird dem Beklagten

übertragen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten zu 25 % und der Klägerin zu 75 % auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig voll-streckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hin-terlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

---

## Tatbestand

- Streitig ist, ob Überzahlungen im Rahmen einer laufenden Geschäftsbeziehung sowie die Übernahme einer Bürgschaftsverpflichtung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind. 2
- Die Klägerin (früher firmierend als X.... Transport und Logistik GmbH) betreibt in der Rechtsform einer GmbH ein Transportunternehmen. Die Transportleistungen werden überwiegend durch die Einschaltung von Spediteuren erbracht. Dabei bedient sich die Klägerin sowohl dem eigenen Firmenverbund angehöriger als auch fremder Spediteure. So waren aus dem Firmenverbund als Frachtführer für die Klägerin in dem Streitjahr 1993 u. a. die Firma Y... GmbH & Co KG (später umfirmiert F..... GmbH & CO KG -F-KG-) sowie zu einem Großteil die Firma K.... GmbH (K-GmbH) tätig. 3
- An der Klägerin waren bis zum 31.08.1993 M.... Y... (50 %), sowie deren Söhne S1.... Y... (10 %), S2.... Y... (30 %) und S3.... Y... (10 %) beteiligt. Ab dem 01.09.1993 hielten M.... Y... (70 %) und die drei übrigen Gesellschafter jeweils 10 % der Anteile. Zum 15.10.1993 schied M.... Y... aus dem Unternehmen aus. Ab dem 22.12.1995 sind nach mehrmaligem Wechsel der Gesellschaftsanteile nunmehr S1.... Y... mit 80 %, S2.... Y... mit 10 % und S3.... Y... mit 10 % an der Klägerin beteiligt. 4
- Die Geschäftsführung oblag bis zum 15.10.1993 M.... Y.... Ab dem 16.10.1993 waren S3.... Y... und Gf.... und seit dem 25.03.1994 S1.... Y... zu Geschäftsführern der Klägerin bestellt. 5
- An der F-KG war M.... Y... mit einem Kommanditanteil von 10.000 DM und ihr Ehemann V.... Y... mit einem Kommanditanteil von 90.000 DM beteiligt. Geschäftsführerin der Komplementär GmbH (F-Gesellschaft mbH) war bis zum 14.03.1994 M.... Y.... Daneben war in der Zeit von Januar 1989 bis 11.06.1993 V.... Y... als weiterer Geschäftsführer bestellt. Die F-KG sowie die Komplementär GmbH stellten am 07.12.1993 Konkursanträge, die das Amtsgericht A-Stadt durch Beschluss vom 05.05.1994 38 N 9/94 mangels Masse abgelehnte. Die Komplementär-GmbH wurde sodann am 06.02.1995 auf Grund § 2 des Gesetzes über die Auflösung und Löschung von Gesellschaften und Genossenschaften (LöschG) von Amts wegen im Handelsregister gelöscht. Am 02.05.1995 wurde das Erlöschen der Firma der F-KG im Handelsregister eingetragen. 6
- Alleinige Gesellschafterin der K-GmbH war zunächst ab dem 18.09.1979 M.... Y.... Ab dem 09.11.1993 hielten S1.... Y... 60 % und S3.... Y... 40 % der Gesellschaftsanteile. Seit dem 15.03.1994 ist alleiniger Gesellschafter S1.... Y.... Die alleinige Geschäftsführung oblag bis zum 24.11.1993 M.... Y... und anschließend Gf2... S1.... Y... wurde am 27.01.1995 als zweiter Geschäftsführer und ab dem 22.12.1995 zum alleinigen Geschäftsführer der K-GmbH bestellt. 7

Ab dem 14.09.1998 führte das Finanzamt für Großbetriebsprüfung B-Stadt bei der Klägerin eine Betriebsprüfung (BP) für die Jahre 1993 bis 1996 durch. Das Prüfungsergebnis ist in dem Betriebprüfungsbericht vom 21.06.1999 zusammengefasst.

Die BP griff u. a. die beiden nachfolgenden Sachverhalte auf. 9

Tz 32: Kreditkonto 700600 betreffend die F-KG 10

Zum 31.12.1993 buchte die Klägerin den nach Saldierung mit Ertragsbuchungen noch bestehenden Forderungssaldo in Höhe von 367.297,- DM wegen Uneinbringlichkeit aus. 11

Dazu stellte die BP fest, dass der Saldo auf dem Kreditkonto zum 28.02.1993 noch eine Verbindlichkeit der Klägerin in Höhe von 117.393,38 DM ausgewiesen hatte. Durch erhebliche Rechnungsüberzahlungen, die verstärkt ab Juli 1993 begannen, wurden bis zum 30.09.1993 Forderungen der Klägerin in Höhe von 909.374,99 DM ausgewiesen. 12

Im Einzelnen stellt sich die Entwicklung des Kreditkontos in den Monaten Februar bis Dezember 1993 nach der von der Klägerin während der BP eingereichten Übersicht (siehe Anlage 9 BP-Bericht) wie folgt dar: 13

Zeit	Saldo/Monatsanfang	Rechnung F-KG an Klägerin/ Rückzahlungen/ Verrechnungen	Rechnung Klägerin an F-KG	Zahlungen Klägerin an F- KG/ Verrechnungen	Saldo/Monatsende <sup>14</sup>
01.03.1993	H 117.393,38	260.704,-	44.623,07	460.000,-	S 126.525,69
01.04.1993	S 126.525,69	190.931,52	10.956,29	414.454,32	S 356.004,78
01.05.1993	S 356.004,78	356.811,26	86.851,34	246.933,89	S 332.978,75
01.06.1993	S 332.978,75	278.859,05	20.666,76	60.000,-	S 134.786,46
01.07.1993	S 134.786,46	191.267,20	17.545,02	428.000,-	S 389.064,28
01.08.1993	S 389.064,28	148.086,09	17.338,74	430.000,-	S 688.316,93
01.09.1993	S 688.316,93	289.208,81	50.266,87	460.000,-	S 909.374,99
01.10.1993	S 909.374,99	564.631,02	24.333,73	97.899,95	S 466.977,65
01.11.1993	S 466.977,65	198.638,99		11.652,04	S 279.990,70
01.12.1993	S 279.990,70	35.097,14		94.106,27	S 338.999,83

Nach weiteren Verrechnungs- und Ertragsbuchungen ergab sich zum 31.12.1993 der bereits angesprochene Forderungssaldo von 367.297,94 DM. 15

Den vorgenannten Überzahlungen lagen keine Darlehensvereinbarungen zugrunde. Die BP ging deshalb davon aus, dass die Zahlungen ausschließlich der Liquiditätsstärkung der F-KG gedient hätten und nur durch die gesellschaftliche Verbundenheit der Klägerin mit der F-KG zu erklären seien. Es sei im Geschäftsleben nicht üblich, Kredite in der vorliegenden Größenordnung ohne besondere Vereinbarung oder Sicherheiten zu gewähren. Insbesondere die Überzahlung im September 1993 belaufe sich auf über 40 % des bis dahin mit der F-KG getätigten Gesamtumsatzes. Dass der Saldo in den Monaten Mai und Juni sowie im Oktober 1993 zurückgefahren worden sei, führe nicht zu einer anderen Beurteilung. 16

Auch sei die Rückführung im Oktober zum großen Teil auf Anlagenverkäufe zurückzuführen. Schließlich habe die Klägerin auch keine Maßnahmen zur Durchsetzung ihrer Forderungen gegenüber der F-KG ergriffen.

In Höhe der eingetretenen Vermögensminderung von 367.297,- DM liege daher eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) i. S. des § 8 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) sowie eine andere Ausschüttung i. S. des § 27 Abs. 3 Satz 2 des KStG vor der Fassung vom 22.04.1999 (KStG a. F.) vor. 17

Tz 33: Bürgschaftsübernahme für die Firma B..... GmbH (B-GmbH). 18

Am 04.08.1993 übernahm die Klägerin für bestehende und künftige Ansprüche der B-GmbH eine Bürgschaft gegenüber der X-Bank D-Stadt in Höhe von 340.000 DM. Aus dieser Bürgschaft wurde die Klägerin in 1993 in Höhe von 206.423 DM in Anspruch genommen. Die Zahlung auf die Inanspruchnahme erfolgte in 1994. 19

Gesellschafter der B-GmbH waren seit April 1993 die Y... Verwaltungs- GmbH (Gesellschafter: V.... Y... -90 %- und M.... Y... -10 %-) sowie V.... Y... zu je 49 % und S2.... Y... zu 2 %. Seit dem 31.08.1993 ist V.... Y... alleiniger Gesellschafter. V.... Y... ist zudem seit dem 01.01.1993 als alleiniger Geschäftsführer der B-GmbH bestellt. Die Bilanz der B-GmbH wies zum 31.12.1992 einen Verlust in Höhe von 680.215 DM und Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten in Höhe von 5.652.975 DM aus. Am 13.09.1993 hat die B-GmbH Konkursantrag gestellt. Mit Beschluss des Amtsgericht E-Stadt vom 30.09.1993 N 435/93 ist das Gesamtvollstreckungsverfahren über das Vermögen der B-GmbH eröffnet worden. 20

Nach Ansicht der BP ist die Bürgschaftsübernahme durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen, da ein gewissenhafter Geschäftsführer bei Beachtung der wirtschaftlichen Situation der B-GmbH die Bürgschaft nicht übernommen hätte. Den von der Klägerin unter Hinweis auf die Aktennotiz vom 02.08.1993 (Anlage 14 BP-Bericht) behaupteten wirtschaftlichen Zusammenhang der Bürgschaftsübernahme mit der Übertragung des Fuhrparks der B-GmbH auf die K-GmbH hielt die BP für nicht ausreichend dargelegt. Auch habe seitens der Klägerin keine Notwendigkeit bestanden, eine Bürgschaft zugunsten der illiquiden B-GmbH zu übernehmen, um die Fuhrleistungen der K-GmbH sicherzustellen. Letztere habe durchaus die Möglichkeit gehabt, die Fahrzeuge bei anderen Lieferanten zu erwerben, ohne dass es einer Sicherung durch die Klägerin bedurft hätte. Außerdem habe für die X-Bank D-Stadt kein Grund bestanden, eine zusätzliche Sicherung zu verlangen, da ihr die Fahrzeuge bereits sicherungsübereignet gewesen seien. 21

In Höhe der Inanspruchnahme aus der Bürgschaft von 206.423 DM ging die BP daher von dem Vorliegen einer vGA i. S. des § 8 Abs. 3 KStG und einer anderen Ausschüttung i. S. des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG a. F. aus. 22

Der Beklagte (das Finanzamt -FA-) folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ gemäß § 164 Abs. 2 AO entsprechende Änderungsbescheide für die Streitjahre 1992 bis 1997. 23

Die dagegen von der Klägerin wegen der beiden vorgenannten und weiterer streitiger BP-Feststellungen eingelegten Einsprüche hatten keinen Erfolg. 24

Die Klägerin hat dagegen Klage erhoben. Nach Durchführung eines Erörterungstermins im vorliegenden gerichtlichen Verfahren verständigten sich die Beteiligten dem Grunde nach über die steuerrechtliche Behandlung verschiedener Einzelpunkte des BP-Berichtes. Im Einzelnen wird auf die Protokolle des Erörterungstermins vom 01.12.2005 und der 25

mündlichen Verhandlung vom 10.02.2006 Bezug genommen.

Zur Begründung macht die Klägerin im Wesentlichen geltend: 26

Kreditkonto 700600 betreffend die F-KG: 27

Die Klägerin und die F-KG hätten in einer langjährigen Geschäftsbeziehung gestanden, die durch einen ganz erheblichen gegenseitigen Leistungsaustausch geprägt gewesen sei. Zwischen den Firmen habe ein Kontokorrentverhältnis bestanden. Dessen Typik sei es, dass sich Salden in unterschiedlicher Höhe zugunsten der einen oder anderen Seite ergäben und auch fortgeführt würden. Das FA übersehe, dass keine laufenden Rechnungsüberzahlungen vorgelegen hätten. In den Monaten Mai, Juni, Oktober und November 1993 habe die F-KG höhere Leistungen als die Klägerin erbracht. Die Gewährung eines Kontokorrentkredites in Höhe eines oder zweier durchschnittlicher Monatsumsätze entspreche der üblichen Geschäftspraxis im Speditionsgewerbe. Ausgehend von einem durchschnittlichen Monatsumsatz mit der F-KG in Höhe von ca. 300.000,- DM seien die eingeräumten Lieferantenkredite daher durchaus üblich gewesen. Da der tatsächlich eingetretene Forderungsausfall in etwa einem Monatsumsatz entsprochen habe, sei die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht gerechtfertigt. 28

Die Erhöhung des Kontokorrentkredites sei auch nicht vor dem Hintergrund einer möglichen Schieflage oder gar drohenden Insolvenz der F-KG erfolgt. Der wirtschaftliche Zusammenbruch sei vielmehr durch den plötzlichen Zusammenbruch der Tochtergesellschaft, der Firma B-GmbH, ausgelöst worden. Dieser Zusammenbruch sei im September 1993 noch nicht vorhersehbar gewesen. Die Führung des Kontokorrentkontos stehe mit den Gründen für den Zusammenbruch der B-GmbH in keinem rechtlichen Zusammenhang. 29

Zudem komme es im Speditionsgewerbe in den Sommermonaten typischerweise zu Auftragseinbrüchen (sog. Sommerloch), weshalb Speditionen in diesem Zeitraum einen erhöhten Liquiditätsbedarf hätten. Auch die F-KG habe in den Monaten Juli bis Oktober 1993 einen derartigen Liquiditätsengpass gehabt. Aufgrund der finanziellen Lage hätte die F-KG zu diesem Zeitpunkt von keinem Bankinstitut einen Kredit erhalten können. Die F-KG sei auch nicht in der Lage gewesen, der Klägerin etwaige Sicherheiten zu stellen. Da der Fortbestand der F-KG für die Klägerin aber von entscheidender betrieblicher Bedeutung gewesen sei, habe sie die Überzahlungen in den Sommermonaten zur finanziellen Unterstützung der F-KG geleistet. 30

Schließlich sei im Rahmen der rechtlichen Beurteilung auf die Gesamtentwicklung auf dem Kontokorrentkonto abzustellen. So habe vor den Überzahlungen im August und September 1993 ein Saldo von ca. 390.000,- DM bestanden. Da der Saldo zum Schluss des Jahres 1993 lediglich 367.297,- DM betragen habe, hätten die Überzahlungen im Sommer 1993 das Verlustrisiko nicht erhöht. 31

Bürgschaftsübernahme für die B-GmbH: 32

Die vorliegenden Kreditunterlagen sowie der Sicherungsübereignungsvertrag der K-GmbH und der Bürgschaftsvertrag würden den wirtschaftlichen Hintergrund der Bürgschaft ausreichend darlegen. Vor diesem Hintergrund könne keine Rede davon sein, dass die Klägerin völlig unmotiviert und aufgrund persönlicher Beziehungen eine Bürgschaft für die B-GmbH übernommen habe. Durch die Bürgschaftsübernahme habe vielmehr unbedingt sichergestellt werden sollen, dass die Spezialfahrzeuge, die Gegenstand des Fuhrparks der 33

B-GmbH gewesen seien, der Klägerin über die K-GmbH für weitere Transporte zur Verfügung gestanden hätten. Jedenfalls in den Streitjahren habe die X-Bank D-Stadt dem Firmenverbund ausschließlich Kredite zur Fahrzeugfinanzierung eingeräumt. Die der Bürgschaftsurkunde zugrunde liegenden Forderungen der X-Bank D-Stadt könnten sich daher nur auf solche aus der Finanzierung des Fuhrparks beziehen.

Soweit die Klägerin unter Hinweis auf den Aktenvermerk vom 02.08.1993 (Anlage 14 zum BP-Bericht) zunächst vorgetragen hatte, dass ihr ein Aufwendungsersatzanspruch gegen die K-GmbH zustehe, hat sie dieses Vorbringen auf entsprechende Nachfrage des Gerichts in der mündlichen Verhandlung fallen lassen. 34

Die Klägerin beantragt, 35

die Körperschaftsteuerbescheide 1992 bis 1995 vom 12.08.1999, die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 KStG zum 31.12.1992 bis 1995 vom 12.08.1999, die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.1993 bis 1995 vom 12.08.1999, die Gewerbesteuermessbetragsbescheide 1993 bis 1997 sowie die Bescheide über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.1993 bis 1997 vom 23.08.1999, 27.08.1999, 02.09.1999, 06.09.1999, 10.09.1999, die Umsatzsteuerbescheide 1993 bis 1996 vom 16.08.1999, alle Bescheide in der Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 12.04.2000 neben der im Rahmen des Erörterungstermins vom 01.12.2005 getroffenen Einigung (einschließlich der in der mündlichen Verhandlung protokollierten Klarstellung) dahin zu ändern, dass die Abschreibung der Forderung gegen die F-GmbH in Höhe von 367.297,- DM sowie die Aufwendungen aus der Inanspruchnahme aus der Bürgschaftsverpflichtung gegenüber der X-Bank D-Stadt in Höhe von 206.423,- DM in 1993 nicht als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt werden und ebenso wenig diesbezüglich die Ausschüttungsbelastung hergestellt wird, 36

hilfsweise – sofern dies zu einer niedrigeren Steuerbelastung führt – die Ausschüttungsbelastung in 1994 oder 1995 herzustellen. 37

Der Beklagte beantragt, 38

die Klage abzuweisen, soweit damit die Änderung der angefochtenen Bescheide über die im 39 Erörterungstermin vom 01.12.2005 getroffene Einigung (einschließlich der Klarstellung in der mündlichen Verhandlung) hinaus begehrt wird.

Er ist weiterhin der Ansicht, dass die laufenden und teilweise außerordentlich hohen Überzahlungen an die F-KG unter Berücksichtigung des vorliegenden Umfangs des Leistungsaustausches nur durch das Gesellschaftsverhältnis zu erklären seien. Insbesondere in Kenntnis der schlechten wirtschaftlichen Situation der F-KG seien die erfolgten Überzahlungen nicht nachvollziehbar. Auch wenn die Gewährung von Warenkrediten in manchen Branchen üblich sei, würde der Kreditgeber sein Geld in dem Augenblick zurückfordern, in dem der Geschäftspartner konkursgefährdet sei. Wie der von der Klägerin eingereichten Aufstellung der Kreditkontenentwicklung zu entnehmen sei, hätten ab Oktober 1993 Kunden der F-KG an die Klägerin und umgekehrt gezahlt. Dies zeige die enge wirtschaftliche Verflechtung der beiden Firmen und die schlechte wirtschaftliche Situation der F-KG auf. Soweit die Klägerin ausgeführt habe, dass der Auslöser für den Konkurs der F-KG der wirtschaftliche Zusammenbruch der B-GmbH gewesen sei, müsse sie sich entgegenhalten lassen, dass die B-GmbH bereits am 13.09.1993 den Konkursantrag gestellt habe. Gerade in den Monaten August/September 1993, zu einem Zeitpunkt, als der 40

wirtschaftliche Zusammenbruch daher absehbar gewesen sei, habe die Klägerin aber 520.000 DM an die F-KG gezahlt.

Die Bürgschaftsverpflichtung sei entgegen dem Vorbringen der Klägerin nur für Verbindlichkeiten der B-GmbH erfolgt. Es sei aber keine besondere wirtschaftliche Notwendigkeit zu erkennen, eine Bürgschaft zugunsten der illiquiden B-GmbH zu übernehmen, um die Transportleistungen der K-GmbH sicherzustellen. Die Transportleistungen hätten auch durch andere Unternehmen sichergestellt werden können. Das Risiko einer Bürgschaftsinanspruchnahme wäre damit auszuschließen gewesen. 41

Das Gericht hat die Steuerakten der F-KG für die Jahre 1990 bis 1993 beigezogen. 42

## **Entscheidungsgründe** 43

Die Klage hat teilweise Erfolg. 44

Die Klage ist unzulässig, soweit die Klägerin die Änderung des Gewerbesteuermessbetragsbescheides 1993 vom 23.08.1999 begehrt. Insoweit fehlt es an einer Beschwer der Klägerin. Das von der Klägerin dargelegte Änderungsbegehren hat nur Auswirkungen auf die Ermittlung des Gewerbeertrages. Da dieser jedoch in dem angefochtenen Bescheid bereits negativ ist und sich demzufolge auch der Messbetrag nach dem Gewerbeertrag auf 0,- DM beläuft, ist eine dem Bescheid innewohnende Beschwer der Klägerin nicht ersichtlich. 45

Die im Übrigen zulässige Klage ist nur zum Teil begründet. 46

1. Entsprechend der Einigung der Beteiligten im Erörterungstermin vom 01.12.2005 (einschließlich der in der mündlichen Verhandlung protokollierten Klarstellung) ist die Klage begründet. Insoweit wird auf die Protokolle des Erörterungstermins und der mündlichen Verhandlung Bezug genommen. 47

2. Zutreffend hat das FA das Vorliegen einer vGA i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG in Höhe der Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderung gegen die F-KG im Streitjahr 1993 bejaht (dazu a). Zu Unrecht hat das FA aber insoweit die Ausschüttungsbelastung gemäß § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG a. F. im Streitjahr 1993 hergestellt (dazu b). 48

a. In Höhe der Teilwertabschreibung von 367.297,- DM der Darlehensforderung gegen die F-KG liegt eine vGA i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vor. 49

Unter einer vGA i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist nach ständiger Rechtsprechung eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mitveranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Gewinnausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahe stehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 19. Januar 2000 I R 24/99, BFHE 191, 107, BStBl II 2000, 545 und vom 9. August 2000 I R 12/99, BFHE 193, 274, BStBl II 2001, 140). Die für eine vGA erforderliche Vermögensminderung ist anhand der Steuerbilanz zu ermitteln, wie sie ohne Berücksichtigung der Rechtsfolge aus § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG unter Anwendung des 50

Maßgeblichkeitsgrundsatzes aufzustellen ist (BFH-Urteil vom 23. Juni 1993 I R 72/92, BFHE 172, 51, BStBl II 1993, 801). Damit ist für die Annahme einer vGA als solcher nicht erforderlich, dass es zu einem Mittelabfluss kommt. Diese Voraussetzungen können auch bei Wertberichtigungen auf Darlehensforderungen gegenüber einem Gesellschafter jedenfalls dann vorliegen, wenn die Gesellschaft im Zeitpunkt der Darlehensgewährung auf dessen ausreichende Besicherung verzichtet hat (vgl. BFH-Beschluss vom 26. Oktober 1993 I B 112/93, BFH/NV 1994, 415; BFH-Urteil vom 14. März 1990 I R 6/89, BFHE 160, 459, BStBl II 1990, 795). Diese Grundsätze zu Wertberichtigungen auf Darlehen gelten nach der BFH-Rechtsprechung zu § 8 Abs. 3 KStG weiterhin (BFH-Urteil vom 14. Juli 2004 I R 16/03, BFHE 207, 147, BStBl II 2004, 1010), wenngleich nach der neueren BFH-Rechtsprechung eine vGA i. S. des § 8 Abs. 3 KStG nur vorliegt, wenn die Gewinnminderung bei der Körperschaft geeignet ist, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (BFH-Urteil vom 7. August 2002 I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131).

Der Forderungssaldo des Verrechnungskontos in Höhe von 367.297,- DM war unstreitig zum Bilanzstichtag 31.12.1993 gewinnmindernd auszubuchen, da die Forderung in Folge des Konkurses der F-KG sowie deren Komplementär GmbH (Konkursantrag vom 07.12.1993) zu diesem Zeitpunkt nicht mehr zu realisieren war. 51

Die durch den Ausfall der Darlehensforderung eingetretene Vermögensminderung findet ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis. Die Darlehensforderung der Klägerin gegen die F-KG beruhte ausschließlich auf Überzahlungen der Klägerin im bestehenden Leistungsaustausch (Kontokorrentverhältnis). Es kann dahinstehen, ob bereits die ab März 1993 erfolgten Überzahlungen gesellschaftlich (mit-) veranlasst waren. Denn jedenfalls lassen sich die weiteren Überzahlungen an die F-KG in der Zeit vom 01.09.1993 bis 24.09.1993 in Höhe von insgesamt 460.000,- DM ohne die Gestellung einer ausreichenden Besicherung nur auf Grund der familiären Verbundenheit der Gesellschafter der Klägerin und der F-KG sowie auf Grund der teilweisen Gesellschafteridentität erklären. 52

In dem fraglichen Zeitraum waren M.... Y... zu 70 % und ihre drei Söhne zu 10 % an der Klägerin beteiligt. Kommanditisten und Gesellschafter der Komplementär GmbH der F-KG waren M.... Y... (10 %) und ihr Ehemann V.... Y... (= Vater der Mitgesellschafter der Klägerin). 53

Zum 31.08.1993 beliefen sich die Forderungen der Klägerin gegen die F-KG bereits auf 688.316,93 DM. Obwohl die F-KG im September 1993 sodann lediglich Transportleistungen in Höhe von 289.208,81 DM erbracht hatte und damit der Forderungssaldo bei weitem noch nicht ausgeglichen war, erfolgten die vorgenannten Zahlungen und führten zu einer Erhöhung des Forderungssaldos zum 30.09.1993 auf 909.374,99 DM. Der Forderungssaldo betrug damit zu diesem Zeitpunkt mehr als das Dreifache eines durchschnittlichen Monatsumsatzes, der nach eigenen Angaben der Klägerin bei ca. 300.000,- DM gelegen haben soll. 54

Schon nach eigenem Vortrag der Klägerin lassen sich diese erneuten Überzahlungen nicht mehr mit betrieblichen Erfordernissen begründen. Danach soll eine Kreditierung im Speditionsgewerbe in Höhe von bis zu zwei Monatsumsätzen noch üblich sein. Der Senat hat zwar erhebliche Zweifel an diesem Vorbringen, zumal die Klägerin im Rahmen des Erörterungstermins noch ausgeführt hat, dass die Kreditierung nur eines Monatsumsatzes üblich sei und diesbezüglich Beweiserhebung durch Einholung eines Sachverständigengutachtens angeregt hat. Letztlich musste der Senat den Zweifeln aber nicht nachgehen, da der Forderungssaldo bereits über dem zweifachen Monatsumsatz gelegen hatte. Ein nicht familiär verbundener Unternehmer hätte die Kreditlinie daher nicht erhöht, sondern vielmehr auf Ausgleich der bestehenden Forderungen bestanden. Wenn die 55

Klägerin gleichwohl zur Stützung der F-KG eine weitere Kreditierung für notwendig erachtete, hätte es zumindest der umfassenden Absicherung dieser Kredite bedurft. Demgegenüber kann die Klägerin nicht einwenden, dass die F-KG nicht in der Lage gewesen ist, Sicherheiten zu stellen und zum Zeitpunkt der hier streitigen Zahlungen keinen Bankkredit mehr erhalten hätte. Gerade diese Umstände zeigen, dass die weitere Kreditgewährung erheblich risikobehaftet war und den zwischen Fremden üblichen Rahmen verlassen hat.

Die Notwendigkeit der Besicherung ihrer Forderung musste sich der Klägerin aber insbesondere deshalb aufdrängen, weil sie über die wirtschaftliche Situation der F-KG genauestens unterrichtet war. Die wirtschaftliche Krise der F-KG, die schließlich zu deren Konkurs führte, war nach dem Vortrag der Klägerin maßgeblich durch die Krise der B-GmbH ausgelöst worden. Dies wird auch durch das Schreiben der Bevollmächtigten der F-KG vom 21.01.1994 an das Amtsgericht A-Stadt im Rahmen des Konkursverfahrens bestätigt (siehe Feststellungsakten der F-KG betreffend das Feststellungsverfahren 1993). So hat die F-KG, die über ihre Komplementär GmbH mit 51 % an der B-GmbH beteiligt war, für Investitionen der B-GmbH von über 5 Mio. DM Bürgschaften an die Banken gegeben. Bereits in 1992 hatte die B-GmbH aber erhebliche Verluste erlitten. Die Bilanz der B-GmbH wies zum 31.12.1992 einen Verlust von 680.215,- DM und Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten in Höhe von 5.652.975,- DM aus. Die Verluste setzten sich in 1993 in einem solchen Ausmaß fort, dass die B-GmbH am 13.09.1993 Konkursantrag stellen musste. Das wiederum führte dazu, dass die F-KG aus den Bürgschaften in Anspruch genommen worden ist. Vor diesem Hintergrund sind die ohne Besicherung erfolgten Überzahlungen an die F-KG im September 1993 in Höhe von insgesamt 460.000,- DM nicht mehr durch betriebliche Gründe zu erklären.

56

Die Existenzsicherung der F-KG war für die Klägerin wirtschaftlich auch nicht derart bedeutend, dass deren wirtschaftlicher Zusammenbruch unbedingt vermieden werden musste. Die Subunternehmerleistungen der F-KG machten nur ca. 22 % der Gesamtaufwendungen für bezogene Fremdleistungen aus. Der Wegfall der Subunternehmerleistungen der F-KG wurde zudem, wie sich der Bilanz des Jahres 1994 entnehmen lässt, in vollem Umfang kompensiert.

57

Dass der Forderungssaldo bis zum 31.12.1993 durch im Einzelnen weder zeitlich noch sachlich nachvollziehbare Verrechnungsbuchungen erheblich abgesenkt worden ist, lässt die Kausalität der Überzahlungen mit dem schließlich eingetretenen Forderungsausfall nicht entfallen.

58

b. Zu Unrecht hat das FA bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer der Klägerin für das Streitjahr 1993 hinsichtlich der zuvor festgestellten vGA die Ausschüttungsbelastung gemäß § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG a. F. hergestellt. Eine derartige Ausschüttungsbelastung ist weder im Streitjahr 1993 noch in einem der späteren Streitjahre herzustellen.

59

Eine vGA begründet solange keine andere Ausschüttung i. S. des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG a. F., als sich die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung nicht durch einen Mittelabfluss bzw. die Nichtrealisierung einer Vermögensmehrung tatsächlich konkretisiert hat.

60

Im Zeitpunkt der Darlehensauszahlungen im September 1993 lässt sich eine Vermögensminderung, die sich bereits durch einen Mittelabfluss konkretisiert hat, nicht feststellen. Eine derartige Annahme wäre zwar gerechtfertigt, wenn die Darstellung auf dem Verrechnungskonto dem Grunde nach als Scheingeschäft zu würdigen wäre. Anhaltspunkte dafür, dass die Vertragsparteien eine Rückzahlung der Darlehen nicht ernsthaft gewollt haben, liegen im Streitfall indes nicht vor.

61

Keiner Entscheidung bedarf im Streitfall die Frage, ob eine Ausschüttungsbelastung bereits dann – mangels eines steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleichs - herzustellen ist, wenn im Zeitpunkt einer Darlehensauszahlung die Rückzahlung zwar gewollt ist und deshalb zivilrechtlich kein Scheingeschäft vorliegt, ein Teil des Auszahlungsbetrages mit hoher oder an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit aber nicht zurückgezahlt werden kann. Denn ein derartiger Sachverhalt ließ sich im Streitfall nicht feststellen. Im Zeitpunkt der Aufstockung des Kontokorrentkredits war der Erfolg oder Misserfolg der Unterstützungsmaßnahme und die Höhe der späteren Kreditrückführung, die zudem teilweise bis Ende 1993 tatsächlich erfolgte, noch nicht sicher abzusehen. Insbesondere war nicht vorhersehbar, inwieweit die als sicher anzusehende Zahlungsunfähigkeit der B-GmbH (dazu unter 3.) letztlich auch zum Konkurs der F-KG führen würde. 62

Auch die Forderungsabschreibung des Kontokorrentsaldos zum 31.12.1993 begründet keinen Mittelabfluss. Die Wertberichtigung einer Darlehensforderung nach dem Auszahlungszeitpunkt wirkt sich zwar in der Bilanz als Minderung des Betriebsvermögens aus, als bloße Eigenkapitalminderung im Sinne der Steuerbilanz führt sie aber zu keiner anderen Ausschüttung i. S. des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG a. F. Ein Abfluss i. S. der Norm liegt erst dann vor, wenn die Forderung (teilweise) tatsächlich ausfällt, nicht hingegen, solange sie zivilrechtlich noch (in voller Höhe) weiterhin besteht (BFH -Urteil vom 14. Juli 2004 I R 16/03, a. a. O., m. w. N. zur Rspr.). Den Ausfall der streitgegenständliche Darlehensforderung, etwa durch Verzicht, Erlass, Novation oder Aufrechnung, konnte der Senat nicht feststellen, so dass von deren zivilrechtlichen Bestand weiterhin auszugehen ist. 63

Der Mittelabfluss lässt sich in den Streitjahren 1994 oder 1995 auch nicht im Hinblick auf die Ablehnung der Konkurseröffnungsverfahren der F-KG und der Komplementär GmbH (Beschluss vom 05.05.1994) sowie deren Löschung im Handelsregister (02.05.1995 bzw. 06.02.1995) begründen. Weder die Ablehnung der Konkurseröffnung noch die Vollbeendigung der F-KG sowie der Komplementär GmbH in Folge ihrer Löschung im Handelsregister wirken sich auf den zivilrechtlichen Fortbestand der Darlehensforderung aus. Zwar dürfte auf Grund der festgestellten Massearmut eine Realisierung der Forderung faktisch unmöglich sein, gleichwohl ist nicht auszuschließen, dass sich auch nach der Löschung herausstellt, dass doch noch Gesellschaftsvermögen vorhanden oder ein Anspruch geltend zu machen ist. In diesem Fall wäre die Liquidation der F-KG noch nicht beendet, die Firma in Wahrheit noch nicht erloschen. Die Klägerin könnte deshalb die Darlehensforderung gegen die F-KG, vertreten durch ihren bisherigen Liquidator, geltend machen (vgl. BGH-Urteil vom 21. Juni 1979 IX ZR 69/75, NJW 1979, 1987). Ebenfalls könnte die Klägerin etwaige Ansprüche gegen die Komplementär GmbH im Wege der Nachtragsliquidation geltend machen (vgl. § 2 Abs. 3 LösSchG). 64

3. Zutreffend hat das FA das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG wegen der Inanspruchnahme aus der Bürgschaft in Höhe von 206.423,- DM im Streitjahr 1993 bejaht (dazu a). Die Ausschüttungsbelastung gemäß § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG a. F. ist aber, anders als das FA meint, nicht im Streitjahr 1993 sondern erst (entsprechend dem Hilfsantrag der Klägerin) im Streitjahr 1994 herzustellen (dazu b). 65

a. Übernimmt eine GmbH zugunsten eines Gesellschafters oder einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person eine risikobehaftete Kreditbürgschaft, die sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zugunsten eines Nichtgesellschafters nicht übernommen hätte, stellen spätere Bürgschaftszahlungen verdeckte Gewinnausschüttungen dar (BFH-Urteil vom 19. März 1975 I R 173/73, BFHE 115, 66

Der Senat geht mit dem FA davon aus, dass die am 04.08.1993 erfolgte Übernahme der selbstschuldnerischen Bürgschaft gegenüber der X-Bank D-Stadt zur Sicherung aller bestehenden und künftigen Ansprüche der B-GmbH nur durch die familiäre Verbundenheit der Gesellschafter der Klägerin und der B-GmbH und damit durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. 67

Wie bereits oben unter 2. a. dargestellt, befand sich die B-GmbH bereits seit Ende des Jahres 1992 in einer erheblichen wirtschaftlichen Krise, die sodann am 13.09.1993 zur Stellung des Konkursantrages zwang. Die am 04.08.1993 erfolgte Bürgschaftsübernahme war daher ganz offensichtlich mit einem erheblichen Inanspruchnahmerrisiko behaftet. Angesichts dessen ist nicht ersichtlich, dass die Klägerin die Bürgschaft auch für einen nicht gesellschaftlich verbundenen Dritten übernommen hätte. Das Vorbringen der Klägerin, mit der Bürgschaft habe die Übertragung des Fuhrparks der B-GmbH auf die K-GmbH sichergestellt werden sollen, vermag eine betriebliche Veranlassung nicht zu begründen. Dabei unterstellt der Senat zu Gunsten der Klägerin, dass die durch die Bürgschaft abgesicherten Forderungen tatsächlich nur im Zusammenhang mit der Fahrzeugfinanzierung der B-GmbH standen und die X-Bank ihrerseits auf die Bürgschaftsübernahme durch die Klägerin gedrängt hatte. Gleichwohl ist nicht nachvollziehbar, warum die Klägerin eine derart risikobehaftete Bürgschaft übernommen hat, um die Übertragung des Fuhrparks an einen Dritten zu sichern. Auch wenn es sich dabei um Spezialfahrzeuge gehandelt haben sollte, die für die von der Klägerin angebotenen Transportleistungen von elementarer Bedeutung waren, kann nicht außer Betracht bleiben, dass die Klägerin nur mittelbar von der Fahrzeugübertragung profitiert hat. Vor diesem Hintergrund hätte es nahe gelegen, dass die Klägerin sich jedenfalls im Innenverhältnis von der eigentlich begünstigten K-GmbH von der Inanspruchnahme durch die X-Bank hätte freistellen lassen. An dem zunächst behaupteten Bestehen eines Aufwendungsersatzanspruches gegen die K-GmbH hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung aber ausdrücklich nicht mehr festgehalten. Anderenfalls ließe sich auch nicht erklären, warum die Klägerin einen Aufwendungsersatzanspruch gegen die K-GmbH nicht gewinnerhöhend in ihrer Bilanz aktiviert hat. 68

Die für die Annahme der vGA erforderliche Vermögensminderung liegt auch bereits im Streitjahr 1993 vor. Die Klägerin ist bereits Ende des Jahres 1993 von der X-Bank D-Stadt aus der Bürgschaft in Höhe eines Betrages von 206.423,- DM in Anspruch genommen worden. Da etwaige zivilrechtliche Rückgriffsansprüche gegenüber der B-GmbH ersichtlich wertlos waren, hat die Klägerin zutreffend bereits zum 31.12.1993 eine gewinnmindernde Bürgschaftsrückstellung in dieser Höhe gebildet. 69

b. Zu Unrecht hat das FA bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer der Klägerin für das Streitjahr 1993 hinsichtlich der zuvor festgestellten vGA die Ausschüttungsbelastung gemäß § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG a. F. hergestellt. 70

Wie bereits zuvor unter 2. b. ausgeführt, setzt die Herstellung der Ausschüttungsbelastung den tatsächlichen Mittelabfluss voraus. Die Zahlung auf die Inanspruchnahme aus der Bürgschaft erfolgte jedoch erst in 1994. 71

Mit der Zahlung auf die Bürgschaftsverpflichtung im Jahr 1994 ist die Ausschüttungsbelastung herzustellen und zwar selbst dann, wenn zivilrechtlich wirksame Rückgriffsansprüche (vgl. z. B. § 774 BGB) gegenüber der B-GmbH bestehen sollten. Diese vermögen jedenfalls dann nicht zu einem steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich zu führen, wenn die Rückgriffsansprüche sowohl im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme wie im 72

Zeitpunkt der Leistung auf die Bürgschaftsverpflichtung - wie hier - mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit wertlos waren.

4. Die Berechnung der Steuer- und der Feststellungsbeträge wird dem Beklagten gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO übertragen. Dabei wird der Beklagte zu beachten haben, dass die Änderung im Hinblick auf die Herstellung der Ausschüttungsbelastung wegen der Bürgschaftszahlungen in Höhe von 206.423,- DM im Streitjahr 1994 angesichts des im finanzgerichtlichen Verfahren bestehenden Verböserungsverbot nicht zu einer höheren als der bisher festgesetzten Steuer führen darf. Des Weiteren ist die GewSt-Rückstellung, soweit der Ansatz einer vGA unterbleibt, entsprechend zu korrigieren. 73
5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO; die Nebenentscheidungen beruhen auf §§ 155, 151 Abs. 3 FGO i. V. m. §§ 708, 711 ZPO. 74
6. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. Der Senat erachtet die Rechtsfrage für grundsätzlich klärungsbedürftig, ob die Wertberichtigung einer gesellschaftlich veranlassten Darlehensforderung gegen eine Kommanditgesellschaft zu der Herstellung der Ausschüttungsbelastung i. S. d. § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG a. F. führt, wenn die Forderung zwar zivilrechtlich noch besteht, faktisch aber nicht mehr realisiert werden kann, nachdem die Firma der KG erloschen und die allein haftende Komplementär GmbH von Amts wegen gelöscht worden ist. 75