

---

**Datum:** 18.12.2013  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 10. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 10 K 2908/11 K,G,F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2013:1218.10K2908.11K.G.F.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Die Körperschaftsteuerbescheide 2003 bis 2005 vom 10.12.2011 und die Gewerbesteuermessbescheide 2003 bis 2005 vom 02.02.2011 -sämtliche Bescheide in der Fassung der Einspruchsentscheidungen vom 20.07.2011- werden nach Maßgabe der Entscheidungsgründe geändert. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der Steuern und der Steuermessbeträge wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 4/10 und der Beklagte zu 6/10.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Gründe:**

- I. 2
- Streitig ist, ob in der unterbliebenen Verzinsung eines Darlehens an ein nachstehendes Unternehmen und in der Darlehensgewährung an eine im Zeitpunkt der Darlehenshingabe verschwägerte Person verdeckte Gewinnausschüttungen liegen. 3
- Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Klägerin ist NI. Der Unternehmensgegenstand der Klägerin umfasst den Großhandel mit sonstigen Holzhalbwaren und Holzbauelementen. 4

Ihr Gewerbe betreibt die Klägerin auf dem angemieteten Grundstück A-Str. xx in J. Eigentümer des Grundstücks war zunächst die Mutter des Gesellschafters, nach deren Tod deren Ehemann und nach dessen Tod der Gesellschafter selbst. Dieser übertrug im Jahr 2006 das Eigentum am Grundstück auf seine Tochter unter Vorbehalt des Nießbrauchs. Seit dieser Zeit ist der Gesellschafter Vermieter des Grundstücks an die Klägerin.

5

Für die Jahre 2003-2005 führte der Beklagte bei der Klägerin eine Außenprüfung durch – Prüfungsbericht vom 01.09.2009 –. Der Prüfer traf u.a. folgende Feststellungen:

6

#### 1. Verzinsung von Darlehen an die O & S GmbH

7

Mit notarieller Urkunde vom 04.06.1999 erwarb der Gesellschafter der Klägerin alle Anteile am Stammkapital der O & S GmbH. Mit Darlehensvertrag vom Dezember 1999 gewährte die Klägerin der O & S GmbH ein Darlehen in Höhe von 475.000 DM (242.863,64 €). Das Darlehen sollte in der Buchführung der Klägerin als variables Verrechnungskonto geführt werden und jährlich mit 6 % verzinst werden. Regelungen zur Rückzahlung des Darlehens enthält der Vertrag nicht. Sicherheiten wurden für das Darlehen nicht bestellt und eingeräumt.

8

Das Darlehen entwickelte sich wie folgt:

9

Bilanzstichtag	DM	€
31.12.1999	485.295,76	248.127,78
31.12.2000	880.020,43	449.947,30
31.12.2001	1.169.094,87	597.748,72
31.12.2002		759.252,27
31.12.2003		757.202,27
31.12.2004		767.002,27
31.12.2005		780.002,27

10

Wegen finanzieller Schwierigkeiten der O & S GmbH wurde in den Jahren 2003-2005 die vertraglich vereinbarte Verzinsung des Verrechnungskontos nicht mehr vorgenommen.

11

Der Beklagte vertrat die Auffassung, gegenüber einer fremden Person wäre auf die Verzinsung nicht verzichtet worden. Die Zinsbeträge seien daher als verdeckte Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 KStG bei der Klägerin zu erfassen. Empfänger der verdeckten Gewinnausschüttung sei der Gesellschafter. Wegen der Verbrauchs-/Fiktions-Theorie sei gedanklich zu unterstellen, dass die bei der O & S GmbH ersparten Zinsen später zu einer höheren Gewinnausschüttung führen werden und die ersparten Zinsen als fiktive Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen unter Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG in Höhe von 50 % abzugsfähig seien. Auf der Gesellschafterebene bzw. ab Begründung der Betriebsaufspaltung im Jahr 2006 im Besitzunternehmen ergebe sich keine steuerliche Auswirkung.

12

Der Beklagte ermittelte folgende verdeckte Gewinnausschüttungen: 13

	2003	2004	2005
Verdeckte Gewinnausschüttung	45.432,13 €	46.020,14 €	46.860,14 €

 14

2. Darlehen, Pacht C 15

Die Klägerin verpachtete von den angemieteten Räumlichkeiten in der A-Str. xx in J mit Pachtvertrag von Dezember 1999 ab dem 01.01.2000 die Fläche des linken Eingangsbereiches zur Nutzung als Ausstellungs- und Büroraum an MC. Der monatliche Pachtzins betrug 1.500 DM (766,94 €) zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer. Das Pachtverhältnis war mit einer Frist von 6 Monaten zum Jahresende kündbar. Bei einem Rückstand des Pächters mit mehr als der Hälfte des fälligen Pachtzinses für einen Zeitraum von länger als 2 Monaten steht dem Verpächter ein außerordentliches fristloses Kündigungsrecht zu. Wegen der weiteren Einzelheiten des Pachtvertrages wird auf diesen verwiesen. 16

Der Pächter C war zuvor als Arbeitnehmer der Klägerin tätig und war im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses der Ehemann einer Nichte der Ehefrau des Gesellschafters-Geschäftsführers der Klägerin. Die angemieteten Räumlichkeiten nutzte der Pächter C für sein Maler- und Lackiergewerbe. 17

Ebenfalls im Dezember 1999 schloss die Klägerin mit MC einen Darlehensvertrag, in dem unter anderem folgende Regelungen getroffen sind: 18

§ 1 Darlehen 19

*Der Darlehensgeber hat dem Darlehensnehmer in 1997-1999 ein Darlehen in Höhe von DM 205.000 DM gewährt. Das Darlehen wurde in Teilbeträgen ausgezahlt und in der Buchführung des Darlehensnehmers unter der Kontenbezeichnung 07300 Darlehen I gebucht ...* 20

§ 2 Verzinsung 21

*Das Darlehen ist ab Auszahlungen mit 6,00 % banküblich zu verzinsen.* 22

§ 3 Rückzahlung 23

*Auf Anforderung bzw. Teilanforderungen durch den Darlehensgeber ist das Darlehen in angemessenen Teilbeträgen zur Rückzahlung fällig.* 24

§ 4 Vorzeitige Rückzahlung 25

*Der Darlehensnehmer ist zur vorzeitigen Rückzahlung des Darlehens jederzeit berechtigt.* 26

Sicherheiten für das Darlehen waren nicht vereinbart und wurden nicht gewährt. 27

Die Außenprüfung stellte fest, dass in den Prüfungsjahren der Pächter die vereinbarten Pachtzinsen zum Teil nicht mehr zahlte. Nicht festgestellt werden konnte, dass die Klägerin selbst die Pachtrückstände ernsthaft bei dem Pächter anforderte oder von ihrem außerordentlichen Kündigungsrecht Gebrauch machte. 28

Zum Darlehen wurde festgestellt, dass das Darlehenskonto als Verrechnungskonto geführt wurde und die vereinbarte Verzinsung dem Darlehenskonto jeweils am Jahresende belastet wurde. Eine Rückzahlung des Darlehens fand nicht statt. In den Prüfungsjahren wurde der Zinsanspruch von der Klägerin in zu geringer Höhe bzw. ab 2004 überhaupt nicht mehr berechnet und dem Verrechnungskonto belastet. 29

Die Pacht wurde laut Kontenblatt dem Darlehenskonto im Jahr 2003 nicht belastet. Im Jahr 2004 wurden dem Darlehenskonto im September und Dezember die monatlichen Pachtforderungen in Höhe von brutto je 889,65 € belastet, da keine Zahlungen erfolgten. 30

Der Pächter C hatte sämtliche Pachtverbindlichkeiten und Zinsverbindlichkeiten in seiner Buchführung erfasst. 31

Nach den Feststellungen in der Außenprüfung entwickelten sich das Darlehen nebst Zinsen und die geleisteten Mieteinnahmen in der Buchführung der Klägerin wie folgt: 32

	31.12.2002	31.12.2003	31.12.2004	31.12.2005
Darlehen	184.266,94 €	250.748,42 €	252.527,72 €	252.527,72 €
Weitere Zahlungen an C		42.000,00 €		
Berechnete Zinsen		24.481,48 €		
Mieteinnahmen brutto		10.675,80 €	10.675,80 €	

 33

Der Darlehnsschuldner C hatte in seiner Buchführung zu zahlende Zinsen i.H.v. 25.841,64 € (Differenz zur Buchung bei der Klägerin: 1.360,16 €) erfasst. 34

Die Klägerin hat entsprechend der Aufstellung in den Jahren 2004 und 2005 keine Zinsforderungen und für das Jahr 2005 keine Mietforderungen mehr in ihrer Buchführung erfasst. Mahnungen oder Beitreibungsmaßnahmen zu den Zins- und Pachtforderungen ergriff sie nicht. 35

Der Beklagte vertrat die Auffassung, aufgrund der finanziell angespannten Lage des Pächters könne das Darlehen insgesamt nicht mehr als werthaltig angesehen werden. Eine Rückzahlung des Forderungsbetrages sei offensichtlich ernsthaft auch nicht gewollt. Ein ordentlicher und gewissenhaft handelnder Geschäftsführer hätte ein entsprechendes Darlehen ohne Sicherheiten und weitere eindeutige Rückzahlungsvereinbarungen nicht gewährt. Gegenüber einem fremden Dritten wäre auch ein Verzicht auf die laufenden Mietzahlungen und der Verzicht auf die Einstellung der Zinsansprüche als Forderungen in das Verrechnungskonto nicht in Betracht gekommen. Da das Darlehen zu keiner Zeit getilgt worden ist und die Verbindlichkeiten ständig angewachsen sind, sei das Gesamtverhalten dahin zu würdigen, dass auf die entsprechende Darlehnsforderung und die Zinsforderungen verzichtet worden sei. Aufgrund der privaten Verbindungen zum Gesellschafter-Geschäftsführer der Klägerin sei eine gesellschaftliche Veranlassung des Verzichts gegeben. Das gewährte Darlehen sei mit dem Bestand zum 01.01.2003 i.H.v. 184.266,94 € als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln. Dies treffe auch für die weitere Zahlung an den Pächter im Jahr 2003 in Höhe von 42.000 € zu. In Höhe der Differenz zwischen dem von C erfassten Zinsaufwand und dem von der Klägerin für 2003 angesetzten Zinsaufwand von 36

1.360,16 € sowie dem nicht erfassten Zinsaufwand für 2004 in Höhe von 15.138,42 € und für 2005 von 16.260,24 € und der nicht erfassten Pachteinnahmen 2005 von netto 9.203,28 € zuzüglich Umsatzsteuer von 1.472,52 € lägen ebenfalls verdeckte Gewinnausschüttungen vor.

### 3. Zinszahlungen an Frau BI 37

Die Zinseinnahmen der Frau BI des Jahres 2003, die korrespondierend bei der Klägerin als Betriebsausgaben zu erfassen sind, habe diese mit 37.761 € erklärt, während die Klägerin 42.457 € als Betriebsausgaben erfasst habe. Der Beklagte kürzte die Betriebsausgaben um 4.696 € und erhöhte zur Gewerbesteuer 2003 die Dauerschuldzinsen um diesen Betrag. 38

Die Feststellungen zu diesem Streitpunkt hält der Beklagte nach Vorlage weiterer Unterlagen und einer Saldenliste durch die Klägerin nicht mehr aufrecht (Schriftsatz des Beklagten vom 29.05.2012). Die entsprechenden Änderungen zur Körperschaftsteuer 2003 sowie zur Gewerbesteuer 2003 hat der Beklagte nicht in Änderungsbescheiden umgesetzt. 39

Auf der Grundlage der Feststellungen in der Außenprüfung erließ der Beklagte gem. § 164 Abs. 2 AO die geänderten Körperschaftsteuerbescheide 2003 bis 2005, die Bescheide über die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 EStG zum 31.12.2003 bis 31.12.2005 jeweils vom 10.12.2010 und die Gewerbesteuermessbescheide 2003 bis 2005 vom 02.02.2011. Ebenfalls erließ er gem. § 164 Abs. 2 AO die Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007 und die Bescheide über die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 EStG zum 31.12.2006 und 31.12.2007 vom 21.12.2010. In diesen Bescheiden sind die festgesetzten Steuern und die Feststellungsbeträge nicht geändert, sondern in derselben Höhe ausgewiesen wie in den vorhergehenden Bescheiden. 40

Die dagegen erhobenen Einsprüche wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidungen vom 20.07.2011 als unbegründet zurück, da die Klägerin die Einsprüche nicht begründete. 41

Zur Begründung der dagegen erhobenen Klage trägt die Klägerin vor, sie habe aufgrund erheblicher finanzieller Schwierigkeiten bei der O & S GmbH auf die Verzinsung des Verrechnungskontos verzichtet. Dieser Verzicht wäre auch gegenüber einer fremden dritten Person ausgesprochen worden. Da die Klägerin angesichts der finanziellen Situation der O & S GmbH zu keiner Zeit mit Zahlungen auf die bestehenden Forderungen habe rechnen können, wäre in einer solchen Situation eine Verzinsung des Verrechnungskontos auch unter fremden Dritten unterblieben. 42

Zum Darlehen und zur Pacht C trägt die Klägerin vor, im Jahr 2003 habe sie noch laufende Zahlungen an C in Höhe von 42.000 € geleistet. Eine Verzinsung des Darlehenskonto sei vorgenommen worden. Der Pächter habe auch die laufende Pacht geleistet. Erstmals im Jahr 2004 sei erkennbar geworden, dass die Darlehensrückzahlung in voller Höhe nicht möglich sein werde. Laufende Pachten seien im Jahr 2004 noch gezahlt worden. Wegen der erkennbaren Zahlungsschwierigkeiten habe die Klägerin nur auf die Erfassung der Zinseinnahmen auf dem Verrechnungskonto verzichtet. Erst im Jahr 2005 habe die Klägerin wegen der Schwierigkeiten des Pächters weder die Pacht noch die Zinsen erfasst. 43

Einen Forderungsverzicht gegenüber C habe die Klägerin zu keiner Zeit ausgesprochen und werde sie auch nicht aussprechen. Sie halte an der Rückzahlung des Darlehens fest. Allerdings sei die Darlehensforderung wert zu berichtigen. 44

Die seinerzeitige Darlehensgewährung sei vorgenommen worden, weil damit die Hoffnung verbunden gewesen sei, dass durch diese Verpachtung der Klägerin neue Kunden zugeführt werden könnten.

Zum 30.04.2012 habe die Klägerin das Darlehen gekündigt und werde nun ihre Forderung gerichtlich durchsetzen. 46

Die Klägerin hat sich inzwischen mit Schriftsatz vom 12.07.2013 der Auffassung des Beklagten angeschlossen, dass in Höhe des Darlehns zum 01.01.2003 von 184.266,94 € eine gewinnmindernde Teilwertabschreibung vorzunehmen und in gleicher Höhe ein verdeckte Gewinnausschüttung zu erfassen sei. Wegen der Teilwertberichtigung sei in der Folgezeit aus der Nichtberechnung von Zinsen auf diese Forderung keine verdeckte Gewinnausschüttung mehr anzunehmen. 47

Die Klägerin beantragt, die Körperschaftsteuerbescheide 2003-2005, die Bescheide über die Feststellung von Grundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 EStG zum 31.12.2003 bis 31.12.2005 jeweils vom 10.12.2010, die Gewerbesteuermessbescheide 2003-2005 vom 02.02.2011 sowie die Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007 und die Bescheide über die Feststellung von Grundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 EStG zum 31.12.2006 und 31.12.2007 vom 21.12.2010 in der Fassung der Einspruchsentscheidungen vom 20.07.2011 dahin zu ändern, dass 48

1. die unterbliebene Verzinsung des Darlehns an die O & S GmbH in den Jahren 2003 bis 2007, 49

2. das Darlehn von 184.266,94 € und die Zahlungen von 42.000 € an Herrn C im Jahr 2003 sowie die nicht erfassten Zinsen in 2003 von 1.360,16 €, in 2004 von 15.138,42 € und in 2005 von 16.260,24 € sowie die nicht erfassten Pachtzinsen von 9.203,28 € zuzüglich Umsatzsteuer von 1.472,52 € in 2005 50

nicht als verdeckte Gewinnausschüttung in die Steuerfestsetzungen, die Festsetzungen der Messbeträge und die Feststellungsbeträge einbezogen werden. 51

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 52

Der Beklagte trägt vor, die Feststellungen der Außenprüfung zu den Zinszahlungen an Frau Bl halte er nach den nunmehr vorgelegten Unterlagen nicht mehr aufrecht. 53

Die unterbliebene Verzinsung des Darlehens an die O & S GmbH sei als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln, da gegenüber einem fremden Dritten ein Verzicht nicht ausgesprochen worden wäre. Während der Außenprüfung habe die Klägerin auch keine Vereinbarungen zwischen ihr und der Darlehensschuldnerin über Zinsverzichte, Änderung von Zahlungsmodalitäten, zu Zahlungsaufschüben vorlegen können. Mit fremden Dritten wären jedoch bei angespannter finanzieller Lage insoweit zumindest Vereinbarungen getroffen worden. Der vorbehaltlose Verzicht auf die Zinsen sei daher aus gesellschaftlichen Gründen erfolgt. 54

Die Darlehensgewährung an Herrn C entspreche nicht dem zwischen fremden Dritten Üblichen. Von fremden Dritten wären Sicherheiten für ein Darlehen in der gewährten Höhe gefordert worden. Zudem wären konkrete Rückzahlungsvereinbarungen getroffen worden. Eine Tilgung habe seit der Darlehensgewährung nicht stattgefunden, vielmehr sei das 55

Darlehen ständig weiter angewachsen. Noch im Jahr 2003 seien Zahlungen der Klägerin erfolgt. Aus der nicht mehr erfolgenden Zinsberechnung sei zu schließen, dass eine Rückzahlung des Darlehens nicht mehr gewollt sei. Das Darlehen sei daher zu Recht als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt worden.

Sei kein Darlehensverzicht anzunehmen, so liege in der vorzunehmenden Teilwertabschreibung der Darlehensforderung aufgrund der schlechten finanziellen Verhältnisse des Darlehensschuldners und wegen der fehlenden Sicherheiten eine verdeckte Gewinnausschüttung. Bei einer Teilwertabschreibung bestehe die zu Grunde liegende Darlehensforderung zivilrechtlich weiterhin fort. Daher bestehe auch nach der Teilwertabschreibung noch eine Verzinsungspflicht. Der Verzicht auf eine solche Verzinsung sei wiederum als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln. 56

Wegen des weiteren Vorbringens der Beteiligten wird auf die gewechselten Schriftsätze sowie die Gerichts- und Steuerakten verwiesen. 57

Die Beteiligten haben im Erörterungstermin vom 11.11.2013 ihr Einverständnis zu einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung erklärt. 58

II. 59

Die Klage ist zum Teil begründet, im Übrigen unzulässig bzw. unbegründet. 60

1. Die Klage wegen Körperschaftsteuer 2006 und 2007 und wegen der Feststellungen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 EStG zum 31.12.2003 bis 31.12.2007 ist mangels Rechtsschutzbedürfnis gem. § 40 Abs. 2 FGO unzulässig. 61

Mit der Klage sind auch die Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007 sowie die Bescheide über die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 EStG zum 31.12.2003 bis 31.12.2007 vom 21.12.2010 angefochten. In diesen Bescheiden sind die festgesetzten Steuern und die Feststellungsbeträge nicht geändert, sondern in derselben Höhe ausgewiesen wie in den vorhergehenden Bescheiden. Die Änderungsbescheide haben daher nur deklaratorische Wirkung und begründen keine Beschwer i.S.d. § 40 Abs. 2 FGO. 62

2. Die Klage ist zur Körperschaftsteuer 2003-2005 und zum Gewerbesteuermessbetrag 2003 bis 2005 zum Teil begründet, im Übrigen unbegründet. 63

Erfolg hat die Klage insoweit, als 64

a) der Betriebsausgabenabzug aus Zinszahlungen an BI im Jahr 2003 um 4.696 € zu erhöhen ist, 65

b) die verdeckte Gewinnausschüttung wegen unentgeltlicher Nutzungsüberlassung an C (Pacht) im Jahr 2005 auf brutto 7.117,20 € zu mindern ist, 66

c) die Darlehensforderung C i.H.v. 184.266,94 € zum 01.01.2003 gewinnmindernd auf den Teilwert von 0,00 € abzuschreiben ist, 67

d) die unterbliebene Verzinsung des Darlehens C in den Jahren 2004 und 2005 nicht als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln ist und 68

69

d) in 2003 die als Ertrag von der Klägerin erfasste Zinsforderung von 24.481,48 € erfolgswirksam auszubuchen und in Höhe der Differenz zwischen gebuchter Zinsforderung bei C und der Klägerin von 1.360,16 € keine verdeckte Gewinnausschüttung zu erfassen ist.

3. Die Behandlung der entgegen der Darlehensvereinbarung unterlassenen Verzinsung des Verrechnungskontos der O & S GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung ist rechtmäßig. Es fehlt insoweit an einer vertraglichen Aufhebung der Verzinsungsvereinbarung als vorherige klare und eindeutige Vereinbarung zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter. 70

Nach ständiger Rechtsprechung ist eine verdeckte Gewinnausschüttung i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14.9.1994 I R 6/94, BStBl. II 1997, 89 und vom 17.9.2003 I R 91, 92/02, BFH/NV 2004, 182, jeweils m.w.N.). Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Bundesfinanzhof eine Veranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (BFH-Urteil vom 16.3.1967 I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626). Die Vermögensminderung ist als Tatbestandsvoraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung mit Hilfe der Steuerbilanz zu ermitteln, wie sie ohne Berücksichtigung der Rechtsfolge des § 8 Abs.3 Satz 2 KStG unter Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs.1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) aufzustellen ist (BFH-Urteile in BStBl. II 1997, 89 und in BFH/NV 2004, 182). 71

Eine vGA im Sinne der dargestellten Definition ist auch dann anzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an einen beherrschenden Gesellschafter oder an eine ihm nahe stehende Person erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt. In diesen Fällen indiziert das vom Fremdvergleich abweichende Verhalten der Kapitalgesellschaft und ihres Gesellschafters oder der diesem nahe stehenden Person die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis (ständige Rechtsprechung des BFH vgl. Urteil vom 23.02.2005 – I R 70/04, BStBl. II 2005, 882). 72

Die Darlegungs- und Feststellungslast zu den Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung als steuererhöhendem Sachverhalt trägt grundsätzlich die Finanzbehörde. 73

Im Streitfall ist NI alleiniger Gesellschafter der Klägerin als auch der O & S GmbH. Die letztgenannte Gesellschaft ist wegen dieser alleinigen Gesellschafterstellung des NI im Verhältnis zur Klägerin eine nahe stehende Person eines beherrschenden Gesellschafters. Die Anforderungen, die die Rechtsprechung an Vereinbarungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter stellt, gelten auch für Vereinbarungen zwischen der Kapitalgesellschaft und einer dem beherrschenden Gesellschafter nahestehenden Person (BFH Urteil vom 22.12.2008 – I B 161/08, BFH/NV 2009, 969 m.w.N.). 74

Im Streitfall fehlt es an einer vorherigen klaren und eindeutigen Vereinbarung über eine Aufhebung der Verzinsungspflicht oder den Verzicht auf eine Verzinsung des Darlehens. Die unterbliebene Verzinsung ist daher zu Recht als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt 75

worden.

4. Pacht C	76
Auf das Pachtverhältnis mit C sind ebenfalls die Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung anzuwenden, da der Pächter als Ehemann einer Nichte der Ehefrau des Gesellschafter-Geschäftsführers eine nahe stehende Person zu diesem ist.	77
Die Pacht wurde bis einschließlich 2004 von der Klägerin gebucht und bis auf zwei Monatsbeträge vom Pächter gezahlt. Dem als Verrechnungskonto geführten Darlehenskonto des Pächters sind für 2004 nur die Pachtbeträge für zwei Monate belastet worden. Für das Jahr 2005 hat die Klägerin die Pacht nicht mehr gebucht und nicht dem Verrechnungskonto belastet.	78
Bei einem Pachtverhältnis kann von einer aus gesellschaftlichen Gründen veranlassten Vermögenszuwendung frühestens ab dem Zeitpunkt ausgegangen werden, ab dem ein fremder Vermieter von seinem Kündigungsrecht Gebrauch gemacht und die Nutzung beendet hätte. Wird die Pacht nicht gezahlt, besteht ein Recht zur außerordentlichen fristlosen Kündigung. Dieses Kündigungsrecht ist geltend zu machen und gegebenenfalls im Klagewege und nachfolgender Zwangsvollstreckung durchzusetzen. Nach § 543 Abs. 2 Nr. 3 Buchst a) BGB besteht ein Grund zur außerordentlichen fristlosen Kündigung, wenn der Mieter oder Pächter für zwei aufeinanderfolgende Termine mit der Entrichtung der Miete oder eines nicht unerheblichen Teils der Miete oder Pacht in Verzug ist. Sofern keine Anhaltspunkte für einen Widerspruch des Pächters gegen eine ausgesprochene fristlose Kündigung erkennbar sind, ist nach allgemeiner Lebenserfahrung davon auszugehen, dass für den Ausspruch der außerordentlichen Kündigung und die Räumung der Pachträume durch den Pächter bis zu einer erneuten möglichen Verpachtung durch den Verpächter ein Zeitraum von mindestens weiteren zwei bis drei Monaten zu berücksichtigen ist. Für diesen Zeitraum hat auch unter fremden Dritten ein Verpächter keinen realisierbaren Anspruch auf Pachtzinsen gegen den bisherigen Pächter, der wegen seiner schlechten finanziellen Lage die Pacht nicht mehr zahlen konnte.	79
Der Pächter hat bereits im Jahre 2004 für zwei Monate die Pacht nicht mehr gezahlt. Die Klägerin hat diese Pachtbeträge vielmehr dem Verrechnungskonto belastet, dessen Ausgleich nach den nachfolgenden Ausführungen zur Behandlung des Darlehens an den Pächter bereits im Jahr 2004 nicht mehr zu erwarten war. Die Klägerin konnte damit frühestens im Januar 2005 von ihrem außerordentlichen Kündigungsrecht Gebrauch machen. Nach den obigen Ausführungen liegt in der weiteren Gewährung der Pachtnutzung und der Nichtgeltendmachung von Pachtzinsforderungen eine verdeckte Gewinnausschüttung frühestens ab Mai 2005 vor.	80
Wegen der schlechten finanziellen Lage des Pächters wären daher die Pachtzinsforderungen für die Monate Januar bis April 2005 gewinnerhöhend einzubuchen und anschließend gewinnmindernd im Teilwert zu berichtigen. Hinsichtlich der Nichtverbuchung und Geltendmachung der Pachtzinsen für die restlichen Monate des Jahres 2005 hat der Beklagte zu Recht eine verdeckte Gewinnausschüttung angesetzt. Die verdeckte Gewinnausschüttung beträgt 7.117,20 € (766,94 € x 8 Monate zuzüglich Umsatzsteuer), die gewinnmindernd zu berücksichtigende Umsatzsteuer 981,68 €.	81
5. Darlehn C	82
a) Darlehnsforderung	83

- Entgegen der Auffassung des Beklagten hat die Klägerin weder auf die Darlehensforderung, noch auf die vertraglich geschuldeten Zinsen im Sinne eines Erlassvertrages gemäß § 397 BGB verzichtet. Mit dem Darlehensvertrag von Dezember 1999 ist eine Darlehensgewährung und keine Zuwendung vereinbart worden, da keine Anhaltspunkte vorliegen, dass die Vertragsbeteiligten keine ernsthafte Rückzahlungsverpflichtung begründen wollten. Allein aus dem ständigen Anstieg der Darlehenssumme und der Zurechnung der Zinsen zur Darlehenssumme und der ab 2004 von der Klägerin bewusst unterlassenen Verbuchung der Zinsforderungen kann ein Erlass der Darlehensforderung und der geschuldeten Zinsen nicht hergeleitet werden. 84
- Zivilrechtlich erfolgt der Verzicht gemäß § 397 BGB durch Abschluss eines Erlassvertrages. Dieser setzt entsprechende Willenserklärungen beider Vertragsbeteiligten voraus, die gemäß § 130 Abs. 1 BGB wechselseitig zugehen müssen. Anhaltspunkte für wechselseitige Willenserklärungen in diesem Sinne lassen sich nach dem ermittelten Sachverhalt nicht feststellen. Nur die Klägerin hat in ihrer Buchführung die Zinsforderungen der Jahre 2004 und 2005 nicht erfasst. Der Darlehensschuldner hingegen hat die Zinsverpflichtungen gebucht. Dieses Verhalten widerspricht einem vereinbarten Erlass im Sinne des § 397 BGB. 85
- Der Sachverhalt lässt auch keine sonstigen Umstände erkennen, die einen endgültigen zivilrechtlichen Verzicht auf die Forderungen der Klägerin nahe legen. Die Ehe des Darlehensschuldners mit der Nichte des Geschäftsführers der Klägerin bestand in den Streitjahren nicht mehr. Wegen des Wegfalls dieser die Nähe zum Geschäftsführer begründenden Umstände bestand für diesen keine Veranlassung, im Hinblick auf künftige Entwicklungen der wirtschaftlichen Situation des Darlehensschuldners bereits zu diesem Zeitpunkt zivilrechtlich endgültig auf die Forderungen zu verzichten. Die Nichterfassung der Zinsforderungen in der Buchführung der Jahre 2004 und 2005 belegt nur, dass die Klägerin nach ihrer Einschätzung in diesem Zeitraum davon ausging, dass mit einer in absehbarer Zeit zu erwartenden Erfüllung der Forderungen angesichts der finanziellen Situation des Darlehensschuldners nicht mehr zu rechnen war. 86
- Die Klägerin und der Beklagte sind angesichts der desolaten finanziellen Situation des C übereinstimmend der Auffassung, dass die Darlehensforderung mit dem Stand zum 01.01.2003 von 184.266,94 € nicht mehr werthaltig ist. Aus diesem Grunde ist, da entgegen der Auffassung des Beklagten kein Verzicht der Klägerin auf die Darlehensforderung vorliegt, gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG die Forderung zum 01.01.2003 gewinnmindernd auf den Teilwert von 0,00 € zu berichtigen. 87
- Nach den Grundsätzen zu verdeckten Gewinnausschüttungen und der insoweit auch übereinstimmenden Auffassung der Beteiligten ist in Höhe dieser Teilwertabschreibung wegen der Hingabe des Darlehens und dessen Erhöhung ohne Sicherheiten eine verdeckte Gewinnausschüttung außerhalb der Bilanz dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. 88
- Der Beklagte hat insoweit bisher eine gewinnmindernde Teilwertabschreibung neben der bereits angesetzten verdeckten Gewinnausschüttung nicht berücksichtigt. Diese zusätzliche gewinnmindernde Teilabschreibung ist noch anzusetzen. 89
- Angesichts der finanziellen Situation des C widerspricht die weitere Gewährung von Darlehen im Jahr 2003 in Höhe von 42.000 € dem Verhalten unter fremden Dritten und ist daher zu Recht als verdeckte Gewinnausschüttung angesetzt worden. 90
- b) Unterbliebene Verzinsung des Darlehens in den Jahren 2004 und 2005 91

Die unterlassene Erfassung der zivilrechtlichen Zinsforderungen zum Darlehen für die Jahre 2004 und 2005 ist entgegen der Auffassung des Beklagten nicht als verdeckte Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 KStG zu erfassen. Es fehlt insoweit an einer steuerbilanziell zu erfassenden Zinsforderung, deren notwendige Teilwertberichtigung gesellschaftlich veranlasst ist.

Die Vermögensminderung der verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 KStG ist anhand der Steuerbilanz zu ermitteln. Ein Mittelabfluss ist für die Annahme einer solchen verdeckten Gewinnausschüttung nicht erforderlich. Anders ist dies bei einer anderen Ausschüttung i.S.d. § 27 Abs. 3 KStG a.F.. Eine andere Ausschüttung liegt so lange nicht vor, wie die Vermögensminderung noch nicht durch Zahlung oder Untergang der Verbindlichkeit infolge Aufrechnung, Erlass etc. durch einen tatsächlichen Mittelabfluss realisiert ist. Eine Wertberichtigung einer Darlehensforderung führt nicht zu einem Mittelabfluss i.S. einer anderen Ausschüttung. Solange die Forderung zivilrechtlich noch besteht, ist diese Vermögensminderung nicht eingetreten (BFH Urteil vom 14.07.2004, I R 16/03, BStBl II 2004, 1010; vom 07.03.2007, I R 45/06, BFH/NV 2007, 1710). 93

Im Streitfall ist für die Streitjahre 2003-2005 das KStG a.F. anzuwenden, dass nur noch die verdeckte Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 KStG als gesellschaftlich veranlasste Vermögensminderung der Steuerbilanz kennt. Bestandteil dieser Definition der verdeckten Gewinnausschüttung ist neben der bilanziellen Vermögensminderung, dass der zu beurteilende Vorgang geeignet sein muss, bei dem begünstigten Gesellschafter oder der nahe stehenden Person einen Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen, also einen Mittelzufluss zu bewirken. Stellt man auch für die verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 KStG auf die genannte Rechtsprechung zur anderen Ausschüttung nach altem Recht ab, scheidet die Annahme dieser Vorteilsgeeignetheit, wenn maßgebend auch steuerlich auf die zivilrechtliche Rechtslage abgestellt wird. 94

Ist ein Schuldner zahlungsunfähig und überschuldet, besteht zwar keine wirtschaftlich zu realisierende Forderung und keine Aussicht auf eine Erfüllung der Forderung mehr, zivilrechtlich bleibt die Darlehensforderung weiter bestehen und in den Grenzen der Verjährungsfristen auch die Zinsforderungen. Der jährliche Zinsanspruch verjährt gemäß § 195 BGB i.V.m. § 199 Abs. 1 Nr. 1 BGB innerhalb von drei Jahren nach Ablauf des Zinsjahres. Erst nach Ablauf dieser Frist besteht eine rechtlich nicht mehr durchsetzbare, mit der Verjährungseinrede behaftete Zinsforderung. 95

Die Anknüpfung an diese rein zivilrechtliche Lage, so die Auffassung des Senats, steht nicht in Übereinstimmung mit der steuerlichen Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG zum Ansatz des Teilwerts einer Forderung und der steuerlichen Behandlung des Darlehens wegen der Teilwertberichtigung als verdeckte Gewinnausschüttung i.S.d. § 8 Abs. 3 KStG. 96

Wird ein Darlehen gewährt, bei dem von vornherein mit einer Rückzahlung nicht zu rechnen ist, handelt es sich zivilrechtlich bei dem Darlehensvertrag und der in ihm getroffene Zinsvereinbarung um ein Scheingeschäft. Zivilrechtlich wirksame Zinsforderungen entstehen nicht. 97

Wird ein verzinsliches Darlehen aus gesellschaftlichen Gründen ohne die unter fremden Dritten übliche Gestellung von Sicherheiten gewährt, liegen sowohl steuerlich als auch zivilrechtlich ein Darlehensverhältnis und eine wirksame Zinsvereinbarung vor. Ist steuerbilanziell wegen Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit des Darlehensschuldners eine Teilwertabschreibung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG vorzunehmen, ist gewinnmindernd in der Steuerbilanz eine Teilwertabschreibung der Darlehensforderung anzusetzen und diese 98

als verdeckte Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 KStG außerhalb der Bilanz wieder hinzuzurechnen. Dies gilt grundsätzlich auch für die Zinsforderungen, die im Zeitpunkt der Teilwertabschreibung bereits entstanden sind.

Soweit die Darlehensforderung teilwertberichtigt ist und wegen der gesellschaftlich verursachten Wertminderung steuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt wird, lässt dies die zivilrechtliche Wirksamkeit der Darlehensvereinbarung unberührt. Steuerlich wird das Darlehen nicht weiterhin als solches eingeordnet und behandelt, sondern steuerbilanziell abweichend bewertet und zwar als gesellschaftlich veranlasste Zuwendung, ohne dass nach KStG a.F. jedoch eine andere Ausschüttung vorliegt. Diese steuerbilanzielle Einordnung des Darlehens im Wege der Teilwertberichtigung ist, so die Auffassung des Senats, auch auf Zinsforderungen für Zeiträume nach der Teilwertberichtigung zu übertragen. Mit der Teilwertberichtigung der Darlehensforderung wegen Wertlosigkeit infolge gesellschaftlich veranlasster fremdunüblicher Darlehensbedingungen und der damit gegebenen verdeckten Gewinnausschüttung ist die Forderung steuerlich dem außerbilanziellen gesellschaftlichen Bereich zugeordnet. Die Zinsen als Nebenleistung zum Darlehen teilen insoweit das Schicksal des Darlehens. Für die künftigen Zeiträume nach der Teilwertberichtigung auf 0,00 € sind daher steuerbilanziell keine Zinsforderungen mehr zu erfassen und scheiden damit mangels bilanzieller Vermögensminderung verdeckte Gewinnausschüttungen aus. Nach der Teilwertberichtigung zum Darlehen besteht keine Bilanzposition mehr, die einen Zinsanspruch auslösen könnte. Die zuvor den Zinsanspruch auslösende Bilanzposition ist steuerlich durch die Teilwertberichtigung dem gesellschaftlichen und nicht mehr dem betrieblichen Bereich zugeordnet.

c) Zinsforderung 2003 100

Entsprechend den obigen Grundsätzen zur Teilwertberichtigung des Darlehens und zu den Zinsforderungen ist für 2003 gewinnwirksam eine Zinsforderung nicht mehr zu erfassen. Die von der Klägerin erfasste Zinsforderung in Höhe von 24.481,48 € ist daher gewinnmindernd auszubuchen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe dieser Zinsforderung ist nach den obigen Ausführungen nicht anzusetzen. 101

Die für 2003 vom Beklagten erfasste verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der Differenz zwischen den von C und der Klägerin ermittelten Zinsen (1.360,16 €) ist dementsprechend ebenfalls nicht anzusetzen. Der Beklagte hat zudem insoweit nicht dargelegt und nachgewiesen, dass die höhere Zinsberechnung durch C den nach dem Vertrag geschuldeten Zinsen entspricht und der von der Klägerin ermittelte Betrag unzutreffend ist. 102

Dementsprechend sind die nicht erfassten Zinseinnahmen für 2003 i.H.v. 1.360,16 €, für 2004 i.H.v. 15.138,42 € und für 2005 i.H.v. 16.260,24 € vom Beklagten zu Unrecht als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt worden. 103

6. Die Berechnung der Steuern und der Steuermessbeträge wird dem Beklagten gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO übertragen. 104

7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. 105

8. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache und zur Fortbildung des Rechts zugelassen. Zur Frage der steuerlichen Behandlung der zivilrechtlichen Zinsforderung nach einer als verdeckte Gewinnausschüttung i.S.d. § 8 Abs. 3 KStG behandelten Teilwertberichtigung wegen gesellschaftlich veranlasster Darlehensbedingungen liegt nach der körperschaftsteuerlichen 106

Systemumstellung und der damit verbundenen Abschaffung des Anrechnungsverfahrens höchstrichterliche Rechtsprechung nicht vor.

9. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO 107 i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

