FG München, Urteil v. 11.09.2025 – 11 K 85/23

Titel:

Höhe einer verdeckten Gewinnausschüttung bei der Hingabe von Darlehen

Normenkette:

EStG § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2

Leitsätze:

Eine Veranlassung mittelbarer Vorteilszuwendungen an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer durch das Gesellschaftsverhältnis ist schon dann gegeben, wenn Darlehensverträge tatsächlich nicht durchgeführt werden. Dies ist auch ein Indiz dafür, dass eindeutige Vereinbarungen von vorneherein nicht getroffen wurden. (redaktioneller Leitsatz)

Die Vereinbarung einer jährlichen Verzinsung von 1 % ohne Risikozuschlag bei einem nachrangigen Gesellschafterdarlehen von unbestimmter Laufzeit ohne die Möglichkeit der Anpassung an die Zinsentwicklung ist nicht fremdüblich. (redaktioneller Leitsatz)

Gewährt die Gesellschaft ihrem Gesellschafter ein Darlehen zinslos oder zu einem zu niedrigen Zinssatz, führt dies zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe der Differenz zwischen den vereinbarten und angemessenen Zinsen. Dem Umstand fehlender Besicherung ist bei der Feststellung des fremdüblichen Zinssatzes besondere Bedeutung beizumessen. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Zur Höhe einer verdeckten Gewinnausschüttung bei der Hingabe von Darlehen, Verdeckte Gewinnausschüttung, Fremdvergleich, Darlehensverhältnis, Beherrschender Gesellschafter, Vermögensvorteil, Sicherheitenbewertung, Unternehmensbewertung, Darlehensvertrag, Teilwertabschreibung, Festsetzungsverjährung

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – VIII R 16/26

Tenor

1. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 17. April 2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. Dezember 2022 wird dahingehend abgeändert, dass die Einkommensteuer 2012 auf x € herabgesetzt wird.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 17. April 2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. Dezember 2022 wird dahingehend abgeändert, dass die Einkommensteuer 2013 auf XX € herabgesetzt wird.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 4. Januar 2021 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 11. Februar 2021 und der Einspruchsentscheidung vom 14. Dezember 2022 wird dahingehend abgeändert, dass die Einkommensteuer 2015 auf X € herabgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

2. Von den Kosten des Verfahrens haben der Kläger 56% und der Beklagte 44% zu tragen.

3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für den Kläger vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten des Klägers die Vollstreckung abwenden, wenn nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

1
Die Beteiligten streiten über das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) in den Streitjahren 2012, 2013 und 2015.

2

Der Kläger wurde in den Streitjahren zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war in den Streitjahren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Firma V GmbH. Daneben war der Kläger Geschäftsführer der Firma B GmbH. An der B GmbH waren der Kläger zu 74 % und seine Ehefrau zu 26 % in den Streitjahren beteiligt.

3
Die V GmbH und die B GmbH waren in den Streitjahren 2012 und 2013 zu jeweils 50 % an der H OHG und an der D OHG beteiligt. Geschäftsführerinnen der beiden Offenen Handelsgesellschaften waren die V GmbH und die B GmbH, jeweils vertreten durch den Kläger. Zu Beginn des Streitjahres 2015 waren die V GmbH und die B UG haftungsbeschränkt (B UG) zu jeweils 50 % an der D OHG beteiligt. An der Firma B UG war der Kläger in den Jahren 2013 – 2020 als Alleingesellschafter beteiligt.

4
Gegenstand des Unternehmens der D OHG war der Erwerb von Grundbesitz zur Entwicklung, Verwaltung und Vermarktung von Einzelhandelsflächen. Durch notariellen Vertrag vom 28. Oktober 2014 erwarb diese eine Immobilie in der H-Straße und in der B-Straße in A für einen Kaufpreis von … EUR. Nach § 16 des Vertrages stand der schuldrechtliche Teil des Vertrages, nicht jedoch die Auflassung, unter den aufschiebenden Bedingungen der rechtskräftigen Erteilung der für die Realisierung eines Bauprojekts erforderlichen Genehmigungen zur Nutzungsänderung in ein Asylbewerberheim und kumulativ des Abschlusses eines Mietvertrags mit der Stadt A über die Anmietung des aufstehenden Gebäudes zum Zweck des Betriebs eines Asylbewerberheims. Die Immobilie war zum Zeitpunkt des Erwerbs mit einem älteren Gebäude bebaut, aber weder vermietet noch verpachtet. Am 3. Juni 2015 ergänzten die Parteien diese Vereinbarung notariell dahingehend, dass die Voraussetzung zum Eintritt der aufschiebenden Bedingung um weitere drei Monate verlängert wird. Der letzte Satz des § 16 wurde demzufolge wie folgt geändert: „Sollten die Voraussetzungen also nicht bis zum 30. September 2015 eingetreten sein, entfallen alle vereinbarten Bedingungen.“ Im Übrigen blieb es bei sämtlichen Bestimmungen des Kaufvertrages vom 28. Oktober 2014. Mit Schreiben vom 17. Juli 2015 bestätigte der zuständige Notar Z aus H, dass ihm zwischenzeitlich ein Mietvertrag zwischen der D OHG und der Stadt A vorgelegt worden sei. Zudem sei ihm am 17. Juli 2015 die Baugenehmigung der Stadt A vom 14. Juli 2015 zum Umbau eines Wohnheims in ein Asylbewerberwohnheim im Original vorgelegt worden. Die aufschiebende Bedingung aus dem Kaufvertrag vom 28. Oktober 2014 sei deshalb aus seiner Sicht eingetreten. Im Übrigen lägen die vom ihm zu überprüfenden Fälligkeitsvoraussetzungen gemäß § 3 des notariellen Kaufvertrages vom 28. Oktober 2014 vor, was den Parteien bereits am 4. Mai 2015 schriftlich durch den Notar mitgeteilt worden sei.

5
Am 16. Juli 2015 schlossen der Kläger, Herr F, die D OHG, die V GmbH und die Firma B UG eine Vereinbarung, aus der sich ergab, dass Herr F beabsichtigte, sich an der D OHG mit 50 % zu beteiligen. Die Parteien des Vertrages vereinbarten Folgendes:

„A) An der D & Co. OHG sind derzeit folgende Gesellschafter beteiligt:

1. V GmbH

2. B UG

B) Die OHG hat einen (bis Baugenehmigung aufschiebend bedingten) Kaufvertrag für ein Grundstück in A, B-Str. … – … geschlossen.

C) Die OHG beabsichtigt die Renovierung/Umbau des bestehenden Gebäudes zu einem Asylheim, wofür ein Mietvertrag mit der Stadt A vorliegt. Die Investition erfolgt gemäß anhängigem Investitionsplan.

D) Herr F beabsichtigt sich an der OHG (somit Asylheimprojekt) mit 50 % zu beteiligen.

E) Unter der Maßgabe, dass die vertraglichen Vorgaben bekannt sind, werden hierzu folgende Vereinbarungen getroffen:

1. Herr F entrichtet für den 50 %-Anteil an der Gesellschaft den Betrag von …,… Mio. EUR.

2. Hiervon fließt der Betrag von …,… Mio. EUR in die zu tätigenden Investitionen gem. Investitionsplan und der Betrag von …,… Mio. EUR als Entnahme an Herrn C. Die Differenz (1,2 Mio.EUR) zum Gesamtinvestitionsbedarf von 2,4 Mio. EUR wird über Darlehen der OHG erbracht.

3. a) Aus den zukünftigen Erträgen der OHG erhält Herr F den Anteil von 50 % zur freien Verfügung. Aus dem Restanteil von 50 % (Anteil C) wird das Darlehen gem. 2. bedient (Zins und Tilgung). Überschüsse aus diesem Anteil stehen Herrn C zu.

b) Wegen der (Vorab-)Entnahme durch Herrn C (siehe oben 2.) erfolgt die steuerliche Zuordnung gemäß nachfolgendem Beispiel:

Anteil C	EUR …,	Anteil F EUR …
zzgl. (1/15 Anteil aus EUR …) +	EUR …	abzgl. ./. EUR …,
Zinsen aus 1,2 Mio. EUR	./. EUR …,	./. EUR …
AfA 50 % Anteil	EUR …	AfA 50 % Ant. EUR …
zu versteuern	EUR …	EUR …- … – …

Mit Ende der Mietvertragslaufzeit wird damit das Kapitalkonto der zukünftigen Gesellschafter ausgeglichen.

4. Die (zukünftigen) Vertragspartner verpflichten sich, entsprechende (Gesellschafts-) Vertragsregeln zu vereinbaren, so dass dem oben beschriebenen Willen der Parteien gerecht wird."

6
Mit der Vereinbarung vom 16. Juli 2015 übertrug die V GmbH ihren Miteigentümeranteil von 50 % an der D OHG auf F. Zugleich übertrug die B UG einen Miteigentümeranteil an der D OHG von 44 % an den Kläger. Die V GmbH und die B UG erhielten dafür in der Vereinbarung vom 16. Juli 2015 keine Gegenleistung. Herr F entrichtete einen Betrag von …,… Mio. EUR an die D OHG. Am 5. August 2015 schied die V GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin aus der D OHG aus. Herr F trat als weiterer Gesellschafter in die OHG ein.

7
Die D OHG vermietete das Gebäude B-Straße … – … und H-Straße … in A bereits mit Mietvertrag vom 12. März/9. April 2015 in Verbindung mit dem 1. Nachtrag vom 26. Juni/6. Juli 2015 ab voraussichtlich 1. September 2015 für einen monatlichen Mietzins von …EUR zuzüglich Betriebskosten an die Stadt A für einen festen Zeitraum von 16 Jahren.

8
Die Einkommensteuererklärungen 2012 und 2013 gingen am 2. April 2014 bzw. am 4. März 2015 beim Beklagten (das Finanzamt – FA –) ein. Nach Eingang der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2012 und 2013 setzte das FA zunächst Einkommensteuern von jeweils … EUR für diese Jahre fest. Nach Eingang der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 am 27. Februar 2017 erließ das FA am 16. März 2017 einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheid 2015 und setzte ebenfalls eine Einkommensteuer von … EUR fest.

9
In den Jahren 2019 und 2020 fand bei dem Einzelunternehmen des Klägers für die Jahre 2012 – 2015 eine Außenprüfung statt. Darüber hinaus fanden auch bei der V GmbH, der B GmbH, der H OHG und der D OHG Außenprüfungen statt. In Berichten über Außenprüfungen bei der D OHG und der H OHG wurde festgestellt, dass in den Jahren 2012 – 2014 Zahlungen von der D OHG auf ein Bankkonto des Klägers erfolgten. Diese wurden in der Buchhaltung der Gesellschaft auf dem Konto # 540 als „Ford. C H." verbucht. Das Konto wies zum 31. Dezember 2012 einen Bestand von …EUR, zum 31. Dezember 2013 ein Bestand von …EUR und zum 31. Dezember 2014 einen Bestand von … EUR aus. Mangels schriftlicher vertraglicher Vereinbarungen und fehlender Fremdüblichkeit sei – so die Betriebsprüfungsstelle – das Darlehensverhältnis nicht anzuerkennen.

10
Außerdem seien in den Jahren 2012 – 2014 Zahlungen von der H OHG auf ein Bankkonto des Klägers sowie in geringem Umfang Zahlungen des Klägers an die H OHG erfolgt. Das Konto der H OHG # 550 „Darlehen C H" wies zum 31. Dezember 2012 einen Habensaldo von … EUR, zum 31. Dezember 2013 einen Sollsaldo von … EUR und zum 31. Dezember 2014 einen Sollsaldo von … EUR aus. Schriftliche Vereinbarungen zu den Darlehen legte der Kläger nicht vor. Mangels schriftlicher vertraglicher Vereinbarungen und fehlender Fremdüblichkeit sei das Darlehensverhältnis – so die Betriebsprüfungsstelle – nicht anzuerkennen.

11

Der Prüfer nahm an, dass bisher als Darlehen bzw. „Ausleihungen“ behandelte Zahlungen der H OHG und der D OHG an den Kläger wegen mangelnder Fremdüblichkeit in Entnahmen zu Lasten der Kapitalkonten der an den Personengesellschaften beteiligten Kapitalgesellschaften umzuqualifizieren seien. Da tatsächlich keine Zahlungen bei den Kapitalgesellschaften eingegangen seien, müssten vGAs angenommen werden. Der Außenprüfer setzte für das Jahr 2012 vGAs an den Kläger von …EUR (B GmbH) und von …EUR (V GmbH) an, während er für das Jahr 2013 vGAs von …EUR (B GmbH) und …EUR (V GmbH) ansetzte. Von den Gesamtbeträgen behandelte er jeweils nach § 3 Nr. 40a des Einkommensteuergesetzes (EStG) 40 % als steuerfrei. Die von ihm angenommenen Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG betrugen …EUR (2012) und …EUR (2013).

12
Nachdem tatsächlich keine Zahlungen bei der B GmbH und der V GmbH eingingen, sondern diese direkt an den Kläger geleistet wurden, nahm der Prüfer bei den GmbHs für die Jahre 2012 und 2013 jeweils eine Vermögensminderung an. Die Minderung der Kapitalkonten der OHG-Gesellschafterinnen führe zu einer Minderung der Beteiligungswerte und zu einer Vermögensminderung in den Bilanzen der OHG-Gesellschafterinnen, der B GmbH und der V GmbH. Die Zuwendungen seien auch durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen. Die Zahlungen an den Kläger, der selbst nicht an der H OHG und der D OHG beteiligt war, wären ohne seine Stellung als beherrschender bzw. alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbHs nicht geleistet worden.

13
Das FA erließ am 17. April 2020 auf der Grundlage des Teilberichts über die Außenprüfung für die Jahre 2012 – 2014 jeweils nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 und 2013. Die Einkommensteuern wurden auf … EUR (2012) und …EUR (2013) festgesetzt. Dagegen legte der Kläger fristgemäß Einsprüche ein.

14
Der Kläger führte während der Außenprüfung in seinem Einzelunternehmen aus, dass keine schriftlichen Vereinbarungen vorhanden seien. Im Schriftsatz vom 19. Januar 2017 führte der Kläger zunächst aus, dass bezüglich der Forderungen der H OHG bzw. der D OHG gegenüber dem Kläger keine gesonderte Vereinbarung bestünde, dass diese Forderungen jedoch ab 2015 mit jeweils 1 % verzinst würden. Mit Schriftsatz vom 25. Januar 2019 kündigte der steuerliche Vertreter des Klägers an, die mündlich bestehenden Darlehensverträge schriftlich abzufassen.

15
Im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens legte der Kläger jeweils schriftliche Kreditverträge vom 22. März 2013 bzw. 17. Dezember 2012 zwischen der H OHG bzw. der D OHG als Darlehensgeber und dem Kläger als Darlehensnehmer vor, die sich in der Anschrift der H OHG und der D OHG unterschieden. Auf den telefonischen Hinweis des Außenprüfers, dass die angeführten Firmenanschriften nicht den Firmenanschriften laut Handelsregister zum Abschlusszeitpunkt entsprechen würden, legte der Kläger jeweils Darlehensverträge mit korrigierten Firmenanschriften vor. Der Kreditrahmen betrug …EUR (H OHG) bzw. …EUR (D OHG). Der abgerufene Betrag sollte mit 1 % p.a. verzinst werden. Die Zinsen sollten wie folgt berechnet werden: „Kreditstand am 01.01. des Jahres + Kreditstand am 31.12. des Jahres: 2 = durchschnittlicher Kreditbestand … Zinssatz“. Die so berechneten Zinsen sollten den jeweiligen Kreditstand zum 31. Dezember des Jahres erhöhen. Der jeweilige Kredit war unbefristet und konnte mit einer Frist von drei Monaten zum Jahresende vom Kreditgeber gekündigt werden. Der Kreditnehmer konnte den Kredit in unterschiedlichen Beträgen zurückführen. Zur Sicherung des jeweiligen Anspruchs des Kreditgebers trat der Kreditnehmer aus den gegenwärtigen und künftigen Ansprüchen aus Gewinnanteilen bzw. Gewinnausschüttungen gegenüber der B GmbH, V GmbH, C GmbH und B UG den offenen Betrag bei Fälligkeit des Kredits ab. Eine Verzinsung erfolgte nach dem Vortrag des Klägers in seinem Schriftsatz vom 25. Juli 2022 bei der D OHG in den Jahren 2012 – 2016, 2018 – 2019 und 2021 nicht. In den Jahren 2017, 2019 und 2020 erfolgte nach den Konten-Informationen eine Verzinsung mit jeweils 1 % pro Jahr. Bei der H OHG erfolgte keine Verzinsung in den Jahren 2012 – 2014, 2018 – 2021 und in den Jahren 2015 – 2016 mit jeweils 0,5 % und im Jahr 2017 mit 1 % pro Jahr.

16
Während des Einspruchsverfahrens führte der Kläger weiter aus, dass bei der Darlehenshingabe in den Jahren 2012 bzw. 2013 nicht damit zu rechnen gewesen sei, dass der Kläger den Darlehensbetrag nicht

mehr zurückzahlen könne. Der Wert seiner Beteiligung an der B GmbH habe …EUR im Jahr 2013 und der Wert seiner Beteiligung an der V GmbH habe …EUR im Jahr 2013 betragen. Zum 1. Januar 2021 hätte nur noch die Beteiligung an der B GmbH einen Wert von …EUR gehabt. Für die V GmbH sei aus den Barwerten der Jahre 2017 und 2018 ein Unternehmenswert von …EUR ermittelt worden. Für diese GmbH sei zwischenzeitlich das Insolvenzverfahren beantragt und mangels Masse abgelehnt worden. Für die übrigen Gesellschaften (C GmbH, B UG, I OHG und P GbR) sei kein Vermögenswert ermittelt worden, weil eher davon auszugehen gewesen sei, dass die Summe dieser Unternehmenswerte negativ sei. Die Beteiligung an der Firma I OHG sei zum 1. Januar 2021 beendet worden. Der Kläger habe seinen Anteil für …EUR verkauft. Für die B UG sei das Insolvenzverfahren beantragt worden. Die Beteiligung des Klägers an der Firma P GbR sei zum 1. Januar 2021 ohne Abfindung beendet worden. Nach der geschätzten Vermögens- und Schuldenaufstellung 2012 und 2013 habe der Kläger über ein Vermögen von 1.238.026,66 EUR verfügt.

17
Der Kläger legte außerdem während des Einspruchsverfahrens eine Bestätigung seiner Tochter V vom 21. Juli 2017 vor, in der diese bestätigte, dass sie dem Kläger ihre Wohnungen Nr. 44/45 in Z, C-Str. … als Sicherheit für „diverse Darlehen“ zur Verfügung gestellt habe. Weiter legte der Kläger Kontenblätter vor. Für die Stellplätze der Tiefgarage setzte er jeweils …EUR an. Der Aufforderung des FA mitzuteilen, an welchem Tag jede einzelne der Zahlungen zwischen dem Kläger und der H OHG bzw. der D OHG in der Buchführung festgehalten worden sei, kam der Kläger nicht nach.

18
In der Einspruchsentscheidung vom 14. Dezember 2022 wurden die Einsprüche gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 nach Verbindung zur gemeinsamen Entscheidung als unbegründet zurückgewiesen.

19
Der Prüfer stellte in seinem Bericht über die Außenprüfung bei der D OHG vom 16. November 2020 außerdem für das Streitjahr 2015 im Rahmen der Außenprüfung bei der D OHG fest, dass es sich bei der Zahlung von Herrn F von …,… Mio. EUR in Höhe von …EUR um eine Gegenleistung für die Mitunternehmeranteile gehandelt habe. Dieser Betrag habe keiner Investition gedient. Der Unternehmenswert der D OHG habe abgerundet …,… Mio. EUR zum 16. Juli 2015 und …EUR für 50 % der Anteile betragen. Die V GmbH habe keine Gegenleistung erhalten. Vom Erwerber der Anteile, Herrn F, sei ein Betrag von …EUR an den Kläger zur Entnahme bei der D OHG zur Verfügung gestellt worden. Bezüglich des Restbetrages von … EUR nahm der Prüfer eine unverzinsliche Darlehensgewährung des Klägers an die D OHG an. Der restliche Betrag von …EUR stelle ein Investitionsdarlehen des Gesellschafters F an die D OHG dar.

20
In der Höhe des ermittelten Werts der Anteile an der D OHG zum 16. Juli 2015 (Gegenleistung für die Übertragung der Anteile: …EUR) nahm der Prüfer im Bericht über die Außenprüfung beim Kläger vom 18. November 2020 unter Berücksichtigung des Beteiligungswertes laut Bilanz (… EUR) eine vGA von …EUR an. Für die Mitunternehmeranteilsübertragung vom 16. Juli 2015 von 44 % der Anteile an der D OHG durch die B UG auf den Kläger als alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer ohne Gegenleistung sei in Höhe des Wertes der Anteile zum Stichtag 16. Juli 2015 (…EUR) unter Berücksichtigung eines Beteiligungswertes laut Bilanz (… EUR) eine vGA von …EUR anzunehmen.

21
Das Bayerische Landesamt für Steuern ermittelte zum Stichtag 16. Juli 2015 einen Unternehmenswert der D OHG von … EUR. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Wertermittlung vom 13. August 2000 (Blatt 142 – 144 der Rechtsbehelfsakte 2015) verwiesen.

22
Auf der Grundlage der Ergebnisse der Außenprüfung erließ das FA am 4. Januar 2021 einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015. Die Einkommensteuer wurde auf …EUR festgesetzt.

23

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 erhob der Kläger mit Schreiben vom 15. Januar 2021 Einspruch. In Bezug auf das Jahr 2015 machte der Kläger geltend, dass der Unternehmenswert der D OHG zum 16. Juli 2015 … EUR betragen habe. Der Wert eines Unternehmens entstehe erst mit Realisierung des Vorhabens, nicht aber bereits im Zeitpunkt der Aufnahme eines Gesellschafters. Andernfalls sei die Aufnahme eines Gesellschafters nicht erforderlich, weil jeder vernünftige Kaufmann das Vorhaben ohne Gesellschafter realisieren würde. Weder Eigenkapital noch Fremdkapital seien vor der Aufnahme des Gesellschafters F vorhanden gewesen. Wenn der eintretende Gesellschafter liquide Mittel in Form von Darlehen in die Gesellschaft einbringe, erhöhe das vor Eintritt in die Gesellschaft nicht den Unternehmenswert. Aus der Vereinbarung vom 16. Juli 2015 ergebe sich, dass die Übertragung der Anteile durch die V GmbH ohne Entgelt erfolgt sei. Dies sei insofern verständlich, als die Anteile wertlos gewesen seien. Der Eintritt des Klägers in die D OHG sei von Herrn F als Voraussetzung für sein Engagement gefordert worden, weil die Gesellschafter der D OHG im Außenverhältnis persönlich haften sollten. Die Kredithingabe sei kein Kaufpreis für einen Mitunternehmeranteil gewesen. Sollte ein Kaufpreis angenommen werden, so hätte der Erwerber F den Betrag von …,… Mio. EUR an die veräußernde V GmbH und nicht an die D OHG zu zahlen gehabt. Herr F habe der D OHG entsprechend der gesellschaftsvertraglichen Verpflichtung, den Gesellschaftszweck zu fördern, finanzielle Mittel zur Realisierung des Vorhabens zur Verfügung gestellt. Nach dem Verkauf des Objekts sei die vollständige Darlehensrückzahlung an Herrn F erfolgt. Dies sei bei der Ermittlung des Unternehmenswertes zu berücksichtigen gewesen.

24
Am 11. Februar 2021 erließ das FA für das Jahr 2015 einen auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gestützten Änderungsbescheid, in dem es eine Einkommensteuer von …EUR festsetzte. In der Einspruchsentscheidung vom 14. Dezember 2022 wurde der Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 als unbegründet zurückgewiesen.

25
Mit Schriftsatz vom 13. Januar 2023 legte der Kläger gegen die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre Klage ein, die er damit begründete, dass keine vGAs in den Streitjahren vorlägen.

26
In Bezug auf die Streitjahre 2012 und 2013 führte er folgendes aus: Die V GmbH und die B GmbH seien jeweils zu 50 % an der H OHG und der D OHG und damit nicht beherrschend beteiligt gewesen. Von einer einheitlichen Willensbildung der GmbHs in den OHG-Gesellschaften könne nicht ausgegangen werden. Die zunächst mündlich abgeschlossenen Verträge seien tatsächlich durchgeführt worden. Der Ausweis in den Büchern, insbesondere die zeitnahe Einbuchung, spreche für die tatsächliche Durchführung. Es sei jedoch technisch nicht möglich, einen Nachweis darüber zu erbringen, an welchen Tagen jede einzelne der Zahlungen zwischen dem Kläger und der H OHG bzw. der D OHG in den Jahren 2012 und 2013 verbucht worden sei. Es sei lediglich das Festschreibungsdatum nach Fertigstellung des Jahresabschlusses nachweisbar. Diese Unterlagen seien vorgelegt worden.

27
In Bezug auf die Verzinsung und die Laufzeit des Darlehens sei zu berücksichtigen, dass das Kreditverhältnis mit einer Frist von drei Monaten zum Jahresende gekündigt werden konnte. Das zugrundeliegende Kreditverhältnis entspreche dem eines Kontokorrentkredits und nicht dem eines Darlehens. Soweit das FA die Zinshöhe als Grund für eine vGA aufführe, wäre hier eine vGA nur zwischen dem berechneten Zinsaufwand und dem nach Vorstellung des FA anzunehmenden Zinsaufwand zu berücksichtigen. Das FA habe keine Angaben darüber gemacht, warum es der Auffassung sei, dass die Zinsen unüblich seien. Die Gesellschaft selbst habe keinen Kredit aufgenommen, um den Kredit auszureichen. In diesem Fall würden die banküblichen Habenzinsen die Untergrenze der Zinshöhe bilden. Mit einem Prozent liege eine Verzinsung über dieser Untergrenze vor. Auch die Abrechnung des Zinsaufwandes sei ordnungsgemäß und periodengerecht mit der Erstellung des Jahresabschlusses und der zeitgerechten Zuordnung des Aufwandes erfolgt. Soweit vom FA beanstandet werde, dass für bestimmte Zeiträume keine Zinsen berechnet worden sind, sei darauf hinzuweisen, dass auch Banken für Guthaben auf Kontokorrentkreditlinien eher einen Strafzins verlangt hätten, so dass diese Vorgehensweise nicht von der Üblichkeit abweiche. Bezüglich der fehlenden Zahlung der Zinsbeträge sei zu berücksichtigen, dass es bei Kontokorrentkrediten üblich sei, dass die Zinsen den aktuellen Saldo des Kontokorrentkontos erhöhten.

Regelungen wie sie bei einem Darlehen über eine bestimmte Laufzeit und einer Rückführung über Annuitäten bestünden, seien auf das vorliegende Kreditverhältnis nicht anwendbar.

28
Auch der Hinweis, dass der Kreditnehmer es in der Hand habe, offene Beträge bei Fälligkeit des Kredits entstehen zu lassen, dies dadurch, dass er bei den Gesellschaften keine Gewinnausschüttung beschließe, gehe fehl, weil nach aktueller Rechtsprechung stehen gelassene Gewinne in der Gesellschaft im Zwangsvollstreckungsverfahren als Darlehensverhältnis zum Anteilseigner gewertet würden und über diesen Weg zur Rückführung des Schuldverhältnisses verwendet werden könnten. Der Hinweis darauf, dass die tatsächliche Entwicklung in den Folgejahren dafür als Bestätigung dienen könne, dass die Vereinbarungen nicht dem Erfordernis einer umfassenden verkehrsüblichen Besicherung genügten, sei irrelevant, weil Zukunftsereignisse bei der Beurteilung eines Sachverhalts in der Vergangenheit nicht einzubeziehen seien.

29
Der Kläger sei auch zur Rückzahlung der Darlehen in der Lage gewesen. Dies würden die Schufa-Auskunft vom 3. Juli 2012 und das Schreiben der Creditreform vom 12. Juni 2012 bestätigen. Auch das Zahlungsverhalten des Klägers sei positiv gewesen. Im Jahr 2012 hätte der Kläger neben Immobilienbesitz über zahlreiche Firmenbeteiligungen (Z GbR, G GbR, P GbR, I OHG, B GmbH, B UG, V GmbH und C GmbH) verfügt. Allein aus dem Projekt Immobiliengesellschaft P sei zum 27. März 2012 mit einem Deckungsbeitrag von … EUR zu rechnen gewesen. Ergänzend vertritt der Kläger die Auffassung, dass die Festsetzungsfrist für die Jahre 2012 und 2013 abgelaufen sei.

30
In Bezug auf das Streitjahr 2015 führt der Kläger aus, dass ein Kaufvertrag für ein Objekt in A mit der aufschiebenden Bedingung, dass die Stadt einen Mietvertrag mit dem Investor abschließe und die Baugenehmigung erteilt werde sowie die Nutzungsänderung sichergestellt werde, abgeschlossen worden sei. Laut notarieller Ergänzung vom 3. Juni 2015 sei die aufschiebende Bedingung bis zum 30. September 2015 verlängert worden. Dies sei ein Indiz für die zu diesem Zeitpunkt noch bestehenden unklaren Verhältnisse. Die aufschiebende Bedingung sei nicht bereits am 4. Mai 2015 erfüllt gewesen. Mit Eingang des Schreibens des Notars am 20. Juli 2015 über die Mitteilung, dass die aufschiebenden Bedingungen eingetreten seien, habe die Frist zur Kaufpreisfälligkeit zu laufen begonnen. Die Aufnahme des Gesellschafters F sei ausschließlich erfolgt, um die Finanzierung und dadurch die Realisierung des Projekts durchführen zu können.

31
Es habe die Gefahr bestanden, dass mangels Finanzierung der abgeschlossene Kaufvertrag für das Grundstück in A nicht erfüllt werden konnte. Weder die D OHG noch deren Gesellschafter V GmbH und B UG wären zu einer Finanzierung in der Lage gewesen. Zudem hätten Zwangsvollstreckungsmaßnahmen und eine drohende Insolvenz im Raum gestanden. Eine Finanzierung über diese Gesellschafter (V GmbH und B UG) als Kreditnehmer, selbst mit einer persönlichen Bürgschaft des Klägers, sei nicht möglich gewesen, da die Banken einen erheblichen Eigenkapitalanteil gefordert hätten. Herr F habe sich bereit erklärt, einen Kredit über …,… Mio. EUR zur Verfügung zu stellen unter der Voraussetzung, dass die bisherigen Gesellschafter ausscheiden und dass der Kläger weiterhin das Objekt betreut und auch die persönlich unbegrenzte Haftung übernimmt. Daraufhin sei die Vereinbarung vom 16. Juli 2015 geschlossen worden. Das von Herrn F zur Verfügung gestellte Darlehen und die über die Hausbank von Herrn F hergestellte Restfinanzierung hätten die Grundlage für die gesamte Finanzierung des Vorhabens dargestellt. Über das Kreditverhältnis mit Herrn F hätte die Rückabwicklung des Kaufvertrages vermieden werden können. Die Gesamtfinanzierung hätte für die Bezahlung der bisherigen Kosten und Auslagen, die beim Kläger mit über …EUR entstanden waren, und für die Baufinanzierung samt Baunebenkosten über …,… Mio. EUR verwendet werden müssen. Der Kläger habe …EUR bei der D OHG als Darlehen entnehmen können. Aus dem Veräußerungserlös des Gebäudes sei der Kredit von …,… Mio. EUR an Herrn F zurückgezahlt worden. Deshalb sei die Argumentation des FA falsch, dass der Kläger …EUR für seinen Geschäftsanteil habe erhalten sollen. Aus den vorgelegten Unterlagen ergebe sich, dass die Alt-Gesellschafter aufgrund der Vereinbarung vom 16. Juli 2015 ausgeschieden und die Neu-Gesellschafter eingetreten seien.

32

Die zunächst gegen die Zinsen zur Einkommensteuer für die Jahre 2012, 2013 und 2015 erhobene Klage nahm der Kläger zurück. Nach Abtrennung wurde die Klage insoweit durch Beschluss vom 8. August 2023 unter dem Aktenzeichen 11 K 1503/23 eingestellt.

33
Der Kläger beantragt,

1. den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 17. April 2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. Dezember 2022 dahingehend abzuändern, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen von …EUR nicht der Besteuerung unterworfen werden,

2. den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 17. April 2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. Dezember 2022 dahingehend abzuändern, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen von …EUR nicht der Besteuerung unterworfen werden, und

3. den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 4. Januar 2021 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 11. Februar 2021 und der Einspruchsentscheidung vom 14. Dezember 2022 dahingehend abzuändern, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen von …EUR nicht der Besteuerung unterworfen werden.

34
Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen

sowie hilfsweise, die Revision zuzulassen.

35
Das FA ist in Bezug auf die Streitjahre 2012 und 2013 der Ansicht, dass die mit der H OHG und der D OHG geschlossenen Darlehensverträge steuerlich nicht anerkannt werden könnten, weil sie nur mündlich geschlossen worden seien, fremde Dritte aber Darlehen im vorliegenden Umfang nicht mündlich geschlossen hätten. Es sei zweifelhaft, ob überhaupt Darlehensverträge abgeschlossen worden seien. Der Kläger sei auf beiden Seiten der jeweiligen Darlehensverträge aufgetreten. Ein konkludenter Abschluss sei nicht klar zu Tage getreten. Es spreche einiges dafür, dass schriftliche Verträge nachgereicht worden seien. Zudem würden konkrete Regelungen über die Laufzeit und die Art und Weise der Rückzahlung in den Verträgen fehlen. Eine Kündigung der Verträge mit einer Frist von drei Monaten zum Jahresende habe faktisch der Zustimmung des beherrschenden Klägers bedurft. Wegen der Unwägbarkeiten, die sich über einen unbestimmten Zeitraum ergeben, wäre ein fremder Dritter auch nicht bereit gewesen, einen Kreditrahmen über …EUR bzw. …EUR zu gewähren. Unüblich sei auch, dass der Kreditrahmen unabhängig von der wirtschaftlichen Situation der OHGs eingeräumt worden sei. Auch die Vereinbarung eines Zinssatzes von jährlich 1 % für die gesamte Dauer der Laufzeit entspreche nicht dem, was unter fremden Dritten üblich sei. Außerdem sei die Berechnungsmodalität der Zinsen unüblich. Auch die mangelnde Verbuchung von Zinsen in verschiedenen Jahren spreche gegen eine Ernsthaftigkeit der Zinsvereinbarung. Zudem seien Zinsen erst im Jahr 2019 nach der Außenprüfung gebucht worden.

36
Auch die vom Kläger erbrachten Sicherheiten seien nicht als fremdüblich anzusehen. Die Bestätigung der Tochter vom 21. Juli 2017 sei für die Streitjahre irrelevant. Zudem sei eine Sicherungsgrundschuld nicht in das Grundbuch eingetragen worden. Auch ergebe sich aus der Bestätigung nicht, welche Darlehen gesichert werden sollten. Die in § 5 der Kreditverträge vereinbarten Sicherheiten, die dem Grunde und der Höhe nach völlig unbestimmt seien, hätte ein fremder Dritter nicht akzeptiert. In der Abtretung der künftigen Ansprüche aus Gewinnanteilen bzw. aus Gewinnausschüttungen könne nicht die Einräumung einer verkehrsüblichen Sicherheit gesehen werden. Zudem seien nur die offenen Beträge bei Fälligkeit des Kredits abgetreten worden. Der Kläger habe es damit in der Hand gehabt, keine Gewinnausschüttungen zu beschließen und damit keine offenen Beträge entstehen zu lassen. Zudem habe der Kläger die Gesellschaftsanteile übertragen bzw. veräußert, ohne dass die OHGs darauf Einfluss nehmen konnten. Auch gehe der Kläger selbst davon aus, dass der Vermögenswert der C GmbH, der B UG, der I OHG und der P GbR sowohl in den Streitjahren als auch in den Folgejahren von untergeordneter Bedeutung gewesen sei. Zudem habe ein Unternehmenswert der B GmbH von …EUR und der V GmbH von …EUR nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprochen. Vielmehr sei bereits im Zeitpunkt der Hingabe der

Darlehensvaluta mit der Uneinbringlichkeit der Darlehen zu rechnen gewesen. Auch sei zu berücksichtigen, dass die D OHG und die H OHG in ihren Gewinnermittlungen entsprechend den eingereichten Kontenblättern zum 31. Dezember 2020 bzw. 31. Dezember 2021 Teilwertabschreibungen der Darlehen auf 0 EUR vorgenommen hätten. Auch hätten die OHGs als Darlehensgläubiger keine Möglichkeit gehabt, auf den Kläger dahingehend Einfluss auszuüben, dass dieser die Darlehen bedient. Die Darlehensverträge würden dem Fremdvergleich nicht standhalten und seien auch nicht vereinbarungsgemäß durchgeführt worden, weshalb sie steuerrechtlich nicht anerkannt werden könnten. Im Zeitpunkt der Hingabe sei mit deren Einbringlichkeit nicht zu rechnen gewesen.

37
Die Zuwendungen an den Kläger hätten bei der V GmbH und der B GmbH jeweils zu einer Vermögensminderung geführt. Die Zahlungen der OHGs an den Kläger seien als Entnahmen zu qualifizieren und den beiden GmbHs im Verhältnis ihrer Anteile zuzurechnen, was zu einer Minderung der Kapitalkonten führe. Die durch die Entnahmen bedingten Minderungen der Kapitalkonten führe zu einer Minderung der Buchwerte der Beteiligungen und damit zu Vermögensminderungen, die sich in den Bilanzen der GmbHs auf die Höhe des Unterschiedsbetrages nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftssteuergesetzes (KStG) auswirken würden. Die Zuwendung dieser Vermögensvorteile habe ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis gehabt.

38
Die behaupteten Rückzahlungen der vGAs würden die Einnahmen aus Kapitalvermögen nicht mindern. Zum einen seien die behaupteten Rückzahlungen nicht in den Streitjahren geflossen; zum anderen wären diese als Einlagen durch den Kläger zu behandeln. Im Übrigen verweist das FA auf seine Einspruchsentscheidung.

39
In Bezug auf das Streitjahr 2015 vertritt das FA die Auffassung, dass die Hingabe des Mitunternehmeranteils der V GmbH bzw. der B UG an eine andere Person in Höhe des gemeinen Werts des Mitunternehmeranteils (V GmbH: … EUR … 50 % = …EUR bzw. B UG: … EUR … 44 % = …EUR) und des Buchwerts der anteiligen Vermögensgegenstände und Schulden (V GmbH: …EUR bzw. B UG: …EUR), somit in Höhe von …EUR (V GmbH) bzw. …EUR (B UG) zu einer Vermögensminderung und einer vGA beim Kläger geführt habe. Diese Vermögensminderung sei durch das Gesellschaftsverhältnis, d.h. durch die beherrschende Stellung des Klägers bei der V GmbH und der B UG veranlasst gewesen. Nichts zeige dies deutlicher als der durch F an die D OHG allein zu Gunsten des Klägers -nicht aber zu Gunsten der V GmbH bzw. der B UG- entrichtete Teil der Gegenleistung von …EUR für den Erwerb des Mitunternehmeranteils von der V GmbH. Ein den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechender Gewinnverteilungsbeschluss liege nicht vor.

40
Weiter vertritt das FA die Ansicht, dass die aufschiebenden Bedingungen des Kaufvertrages vom 28. Oktober 2014 am 4. Mai 2015 erfüllt gewesen seien. Auch die Finanzierung hätte bereits vor Abschluss des Mietvertrages gesichert sein müssen. Weil ohne gesicherte (Bank-) Finanzierung bzw. verbindliche Finanzierungszusage des Investors die Umsetzung des Vorhabens, also der Umbau und letztendlich der Abschluss des Mietvertrags, nicht denkbar gewesen sei, müsse logischerweise auch die Finanzierung bereits vor Abschluss des Mietvertrags gesichert gewesen sein. Bereits am 18. Mai 2015 sei ein Bauvertrag mit einer Auftragssumme von netto ca. … EUR abgeschlossen und bereits am 13. Juli 2015 die erste Abschlagsrechnung erteilt worden. Im Mietvertrag sei ein Finanzierungsvorbehalt jedenfalls nicht erkennbar. Welcher Wert einem Unternehmen beizumessen sei, hänge nicht von dem Abschluss des Vorhabens, sondern von den Zukunftsaussichten des Unternehmens und dessen Ertragsaussichten ab. Diese bestimmten sich auch durch den mit der Stadt A geschlossenen Mietvertrag.

41
Der Ansatz des gemeinen Wertes des Mitunternehmeranteils sei nicht zu beanstanden. Dass dazu die Aufnahme eines Gesellschafters grundsätzlich nicht erforderlich gewesen sei, treffe zu, denn die D OHG hätte ihr Vorhaben auch auf andere Weise finanzieren können. Habe sie sich für die Gesellschafterfinanzierung durch F entschieden, müsse diese nach den Umständen des vorliegenden Falles bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrags gesichert gewesen sein, d.h. die Zusage verbindlich gegeben worden sein. Ob und in welcher Höhe die Investition des F bei der D OHG Fremd- oder

Eigenkapital darstelle, sei für die Ermittlung des gemeinen Werts grundsätzlich unerheblich. Unter Beachtung dieser Grundsätze sei der dem Kläger zu Gute kommende Betrag von …EUR für die Hingabe des Mitunternehmeranteils durch die V GmbH nicht als ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielter Kaufpreis zu werten, denn die Höhe des Betrags lasse die Höhe des Vermögens und die Ertragsaussichten der D OHG völlig außer Betracht.

42
Der Gesprächsnotiz vom 30. März 2020 mit Herrn F sei zu entnehmen, dass es sich lediglich bei dem Teilbetrag von … EUR um einen Kredit gehandelt habe. Bei dem Restbetrag von …EUR habe es sich laut Herrn F ausdrücklich nicht um einen Kredit gehandelt. Nach Auskunft von Herrn F habe er diesen Betrag bezahlt, um sich an der D OHG zu beteiligen. Das Geld sei von Anfang an für den Kläger bestimmt gewesen, allerdings mit der Beschränkung, dass dieser es erst am Schluss (nach Abwicklung) als zusätzlichen Gewinnanteil erhalte.

43
Das FA sei im Jahr 2021 auch noch zu einer Änderung des Einkommensteuerbescheids 2015 nach § 164 Abs. 2 AO befugt gewesen. Der Einkommensteuerbescheid 2015 vom 16. März 2017 habe unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gestanden. Mit Eingang der elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärung 2015 im Jahr 2017 habe die vierjährige Festsetzungsfrist zu laufen begonnen und am 31. Dezember 2021 geendet. Im Übrigen verweist das FA auf seine Einspruchsentscheidung.

44
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Akten des FA, die Gerichtsakte sowie auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 11. September 2025 nach § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verwiesen.

Entscheidungsgründe

45
1. Die zulässige Klage ist teilweise begründet.

46
a) Für die Jahre 2012 und 2013 ist die Klage teilweise begründet. Es liegt nur eine vGA in Höhe der zu niedrigen Verzinsung der Darlehen in diesen Jahren vor, die bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung zu erfassen ist. Im Jahr 2012 sind Einkünfte aus Kapitalvermögen aus einer vGA von … EUR und im Jahr 2013 sind Einkünfte aus Kapitalvermögen von …EUR und … EUR aus einer vGA zu erfassen.

47
aa. Eine vGA i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ist gegeben, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass oder ihre Mitveranlassung im Gesellschaftsverhältnis hat, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht. Im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist die vGA beim Gesellschafter zu erfassen, wenn ihm der Vermögensvorteil zufließt. Eine gesellschaftliche Veranlassung liegt dann vor, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter der Kapitalgesellschaft den Vorteil einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen nicht gewährt hätte. Der bei der Kapitalgesellschaft eintretende Vermögensnachteil muss danach „eine Vermögensminderung im Sinne einer Verminderung des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG“ sein. Demgegenüber liegt ein Vermögensvorteil beim Gesellschafter immer dann vor, wenn dieser über ein bestimmtes, messbares Gut in Geld oder Geldeswert verfügen kann (Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 21. Oktober 2014 VIII R 32/12, juris).

48
Eine zur vGA führende Vorteilszuwendung kann sich dabei nicht nur aus einem Leistungsverhältnis ergeben, das unmittelbar zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter besteht. Es reicht vielmehr aus, wenn die Kapitalgesellschaft aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen einer ihrem Gesellschafter nahestehenden Person einen Vorteil zuwendet, ohne dass der Gesellschafter selbst – unmittelbar oder mittelbar – an dem Vorteil teilhat.

49
bb. Der Kläger war in den Streitjahren als Alleingesellschafter und Geschäftsführer beherrschender Gesellschafter der Firma V GmbH. Die B GmbH konnte der Kläger in den Streitjahren zusammen mit seiner Ehefrau beherrschen. An dieser waren der Kläger zu 74 % und seine Ehefrau zu 26 % beteiligt. Beide GmbHs waren jeweils zu 50 % an der H OHG und der D OHG beteiligt. Der Kläger bzw. der Kläger und seine Ehefrau konnten damit über ihre Beteiligungen an der V GmbH und B GmbH ihren Willen in den GmbHs und den Offenen Handelsgesellschaften in den Streitjahren durchsetzen. Die GmbHs als Kapitalgesellschaften haben dem Kläger selbst keine Vermögensvorteile bzw. verhinderte Vermögensnachteile unmittelbar zugewandt. Die Darlehen wurden vielmehr von den Firmen H OHG und D OHG, an denen die V GmbH und die B GmbH jeweils zu 50 % als Gesellschafter beteiligt waren, an den Kläger ausgereicht. Die beiden OHGs sind dem Kläger aber nahe stehend, da sie von ihm über die V GmbH und die B GmbH beherrscht wurden.

50
cc. Sofern der begünstigte Gesellschafter eine beherrschende Stellung hat, kann die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung dann ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, wenn nicht von vornherein klar und eindeutig bestimmt ist, ob und in welcher Höhe ein Entgelt für eine Leistung des Gesellschafters gezahlt werden soll (BFH-Urteile vom 2. März 1988 I R 63/82, BStBl II 1988, 590 und vom 21. Oktober 2014 VIII R 32/12, juris). Der BFH vermutet, dass Zuwendungen der Gesellschaft an einen beherrschenden Gesellschafter im Gesellschaftsverhältnis begründet sind, wenn sie nicht auf eindeutigen, von vornherein mit Zukunftswirkung getroffenen entgeltlichen Vereinbarungen beruhen. Wird ein den Ansprüchen des BFH entsprechender Vertrag nicht oder abweichend durchgeführt, vermutet der BFH darüber hinaus, dass im Zweifel eine vGA vorliegt (BFH-Urteil vom 13. November 1996 I R 53/95, juris).

51
Eine mündliche Vereinbarung, die eine Kapitalgesellschaft mit einem beherrschenden Gesellschafter abschließt und die eine Leistung an oder zugunsten des Gesellschafters betrifft, ist im Sinne der höchstrichterlichen Rechtsprechung klar, wenn ein außenstehender Dritter zweifelsfrei erkennen kann, dass die Leistung der Gesellschaft aufgrund einer entgeltlichen Vereinbarung mit dem Gesellschafter erbracht wurde; betrifft sie monatlich wiederkehrende Leistungen, kann sie schon dann als klar angesehen werden, wenn sie tatsächlich durchgeführt wurde (BFH-Urteil vom 29. Juli 1992 I R 18/91, BStBl II 1993, 139). Allerdings kann auf die tatsächliche Übung erst ab dem Zeitpunkt zurückgegriffen werden, ab dem sie objektiv erkennbar in Erscheinung getreten ist. Dies ist der Augenblick, ab dem die getroffene Vereinbarung in den Büchern nachweislich festgehalten wurde (vgl. Urteil des Finanzgericht München – FG – vom 17. November 1997 7 K 1594/93, juris).

52
Im Streitfall hat der Kläger vorgetragen, dass zwischen der H OHG bzw. der D OHG und dem Kläger in den Jahren 2012 bzw. 2013 mündliche Darlehensvereinbarungen abgeschlossen worden seien. Den Inhalt der Verträge hat der Kläger zunächst nicht im Detail konkretisiert. Im Schriftsatz vom 19. Januar 2017 führte der Kläger aus, dass bezüglich der Forderungen der H OHG bzw. der D OHG gegenüber dem Kläger keine gesonderte Vereinbarung bestünde, dass diese Forderungen jedoch ab 2015 mit jeweils 1 % verzinst würden. Im Schriftsatz vom 25. Januar 2019 führte er aus, dass es ein Leichtes sei, das mündlich bestehende Kreditverhältnis in Schriftform zu fassen.

53
Erst im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens wurden schriftliche Verträge vorgelegt. Dabei ist der Kläger bei Abschluss der Darlehensverträge sowohl auf der Seite des Darlehensnehmers als auch auf der Seite des Darlehensgebers aufgetreten. Zunächst legte der Kläger Darlehensverträge vom 17. Dezember 2012 bzw. 22. März 2013 vor, in denen als Sitz der H OHG und der D OHG die Anschrift L …, … V angegeben wurde; mit Schriftsatz vom 20. Dezember 2019 wurden weitere Darlehensverträge vom 17. Dezember 2012 bzw. 22. März 2013 vorgelegt, in denen als Sitz der beiden OHGs die Adresse …-Platz … W, der damals zutreffenden Firmenanschrift, angegeben wurde. Dies spricht insgesamt als ein Indiz dafür, dass es grundsätzlich an einer klaren und eindeutigen Vereinbarung im Vorhinein fehlte.

54
Im Schriftsatz vom 19. Januar 2017 führte der Kläger zudem aus, dass Forderungen aus den mündlich abgeschlossenen Darlehensverträgen ab 2015 mit jeweils 1 % verzinst würden. Nach den später

vorgelegten schriftlichen Darlehensverträgen sollte der abgerufene Betrag jedoch grundsätzlich mit 1 % pro Jahr verzinst werden. Dies galt auch für bis zum Jahr 2015 abgerufene Beträge. Dies spricht als ein weiteres Indiz dafür, dass es grundsätzlich an einer klaren und eindeutigen Vereinbarung im Vorhinein fehlte.

55
dd. Es ist außerdem nicht erkennbar, dass der Vertrag tatsächlich vereinbarungsgemäß durchgeführt wurde.

56
Der Kreditrahmen der D OHG betrug nach dem schriftlichen Darlehensvertrag vom 17. Dezember 2012 …EUR. Nach den vorgelegten Konteninformationen der D OHG hatte die OHG zum 31. Dezember 2012 einen Betrag von …EUR und zum 31. Dezember 2013 einen Betrag von insgesamt …EUR als Darlehen an den Kläger ausgereicht. Nach der Darstellung des Klägers in seinem Schriftsatz vom 25. Juli 2022 wurden in den Jahren 2012 – 2016, 2018 – 2019 und 2021 aus dem Darlehensvertrag mit der D OHG überhaupt keine Zinsen und nur in den Jahren 2017 und 2020 Zinsen von 1 % jährlich gebucht. Der Kreditnehmer konnte das Darlehen nach dem nachträglich vorgelegten schriftlichen Vertrag in unterschiedlichen Beträgen zurückführen. Zinsen von 1 % jährlich wurden auch nach den vorgelegten Kontounterlagen in den Jahren 2012 – 2016 und 2018 nicht gebucht. Eine Erhöhung des Darlehenskontos um die vereinbarten jährlichen Zinsen ist in diesen Jahren nicht gegeben. Lediglich in den Jahren 2017, 2019 und 2020 finden sich Verzinsungen des Darlehens von 1 %. Daraus ergibt sich, dass die Verzinsung des Darlehens nicht wie vereinbart immer mit 1 % pro Jahr vorgenommen wurde.

57
Für das von der H OHG ausgereichte Darlehen wurden nach der Darstellung des Klägers in seinem Schriftsatz vom 25. Juli 2022 in den Jahren 2012 – 2014 und 2018 – 2021 keine Zinsen abgerechnet. Der Kreditrahmen betrug nach dem vorgelegten schriftlichen Darlehensvertrag vom 22. März 2013 …EUR. Nach den vorgelegten Konteninformationen der H OHG hatte die OHG zum 31. Dezember 2013 einen Betrag von insgesamt … EUR als Darlehen an den Kläger ausgereicht. Der Kreditnehmer konnte das Darlehen nach dem nachträglich vorgelegten schriftlichen Vertrag in unterschiedlichen Beträgen zurückführen. In den Jahren 2015 und 2016 erfolgte nach den Ausführungen der Klägerseite im Schriftsatz vom 25. Juli 2022 die Abrechnung von Zinsen von 0,5 % und im Jahr 2017 von 1 %. Auch aus den vorgelegten Konteninformationen der H OHG ergibt sich, dass lediglich in den Jahren 2015, 2016 und 2017 jeweils eine Zinsbuchung erfolgte. Die Verzinsung des Darlehens erfolgte nur im Jahr 2017 mit 1 % pro Jahr und in den Jahren 2012 – 2016 und 2018 – 2021 nicht gemäß der Vereinbarung. Eine Erhöhung des Darlehenskontos in den Jahren 2012 – 2016 und 2018 – 2021 um die vereinbarten jährlichen Zinsen ist – entgegen dem klägerischen Vortrag – in diesen Jahren nicht gegeben.

58
Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist aber schon dann gegeben, wenn Darlehensverträge – wie im Streitfall – tatsächlich nicht durchgeführt werden. Dies ist auch ein Indiz dafür, dass eindeutige Vereinbarungen von vorneherein nicht getroffen wurden. Es wird deshalb vermutet, dass die Zuwendungen der OHGs an den mittelbar beherrschenden Gesellschafter, den Kläger, im Gesellschaftsverhältnis begründet sind.

59
ee. Weiter ist der Fremdvergleich zu beachten. Ob Leistungen einer Kapitalgesellschaft an Gesellschafter oder dessen Angehörige als Aufwendungen im Rahmen eines zwischen Gesellschaft und Angehörigen bestehenden Vertragsverhältnisses oder als vGA zugunsten dieses Gesellschafters zu erfassen sind, ist nach der Rechtsprechung zur Vermeidung steuerlichen Missbrauchs zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten insbesondere danach zu beurteilen, ob der jeweilige Vertrag sowohl nach seinem Inhalt als auch nach seiner tatsächlichen Durchführung dem entspricht, was zwischen Fremden üblich ist (BFH-Beschluss vom 11. Mai 2005 IV B 140/03, juris).

60
Die Darlehensrückzahlungsschuld und die Zinsschuld sind dabei zwei verschiedene Verbindlichkeiten, die auch getrennt voneinander zu bilanzieren sind und die auch von der Rechtsprechung grundsätzlich isoliert behandelt werden. Aus dem Fehlen einer ausdrücklichen Vereinbarung über den Rückzahlungszeitpunkt und einer Abrede über die zu leistenden Sicherheiten kann nicht zwangsläufig auf das Vorhandensein einer

vGA rückgeschlossen werden. Einzelne Kriterien des Fremdvergleichs (etwa die fehlende Vereinbarung über den Rückzahlungszeitpunkt und über zu leistende Sicherheiten), dem die Geschäftsbeziehungen einer Kapitalgesellschaft zu der ihrem beherrschenden Gesellschafter nahestehenden Person zu unterziehen sind, sind nicht im Sinne von absoluten Tatbestandsvoraussetzungen zu verstehen. Sie sind vielmehr indiziell zu würdigen, ob sie den Rückschluss auf eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis zulassen (BFH-Urteil vom 29. Oktober 1997 I R 24/97, BStBl II 1998, 573).

61
Zumindest langfristige Ausleihungen, zu denen jedenfalls Kredite mit einer Laufzeit von mehr als vier Jahren zu rechnen sind, bedürfen auch bei günstigen Vermögensverhältnissen des Darlehensnehmers im Zeitpunkt der Kreditgewährung grundsätzlich einer werthaltigen und den Kapitalstamm umfassenden verkehrsüblichen Besicherung (BFH-Urteil vom 25. Januar 2000 VIII R 50/97, BStBl II 2000, 393). Eine vGA in Form einer Vermögensminderung kann u.a. auch dann vorliegen, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahe stehenden Person aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen ein ungesichertes Darlehen gegeben hat und sie die Darlehensforderung in der Folge auf einen niedrigeren Teilwert abschreiben muss (BFH-Urteil vom 7. März 2007 I R 45/06, BFH/NV 2007, 1710).

62
Im Streitfall können die Darlehensverträge für steuerliche Zwecke auch deshalb keine Berücksichtigung finden, weil aufgrund aller Umstände des Einzelfalls davon auszugehen ist, dass die D OHG und die H OHG jeweils einen gleichlautenden Vertrag mit einem fremden Dritten nicht geschlossen hätten, jedenfalls auf dieser Grundlage die fraglichen Zahlungen nicht geleistet hätten. Für diesen Befund spricht als Indiz, dass keine konkreten Tilgungsbestimmungen getroffen wurden, sondern dass der Darlehensnehmer jederzeit in unterschiedlichen Beträgen zur Rückzahlung berechtigt war. Der Kreditgeber konnte keine Tilgungszahlungen verlangen, sondern den Vertrag nur mit einer Frist von drei Monaten zum Jahresende kündigen. Dass der Kreditnehmer die Darlehen beliebig in unterschiedlichen Beträgen zurückführen konnte, entspricht als weiteres Indiz nicht einer klaren Vereinbarung, die fremde Dritte ebenso getroffen hätten. Zudem handelt es sich um unbefristet abgeschlossene Darlehen, die tatsächlich über mehr als vier Jahre liefen. Fremde Dritte hätten keine jährliche Verzinsung von 1 % ohne Risikozuschlag bei einem nachrangigen Gesellschafterdarlehen (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 der Insolvenzordnung – InsO –) von unbestimmter Laufzeit ohne die Möglichkeit der Anpassung an die Zinsentwicklung vereinbart.

63
Bei den streitgegenständlichen langfristig ausgereichten Darlehensverträgen fehlen zudem insgesamt die in einem Darlehensvertrag mit fremden Dritten üblichen Regelungen über Sicherheiten. Soweit die Tochter des Klägers, V C, im Schreiben vom 21. Juli 2017 bestätigt hat, dass sie dem Kläger die Wohnungen Nr. 44/45 in Z, C-Straße …a als Sicherheit für „diverse Darlehen“ zur Verfügung stelle, kann aus dieser Bestätigung kein Bezug zu den streitgegenständlichen Darlehen hergestellt werden. Darüber hinaus betrifft die Bestätigung das Jahr 2017 und nicht die Streitjahre.

64
Auch ergibt sich nicht, dass zu Gunsten der OHGs eine Grundschuld zur Sicherung der Darlehensverbindlichkeiten des Klägers eingetragen worden wäre. Da nach den jeweiligen Darlehensverträgen in § 5 zur Sicherung der jeweiligen Ansprüche des Kreditgebers der Kreditnehmer, d.h. der Kläger, aus den gegenwärtigen und künftigen Ansprüchen aus Gewinnanteilen bzw. Gewinnausschüttungen gegenüber der B GmbH, V GmbH, C GmbH, B UG, I OHG und P GbR den offenen Betrag bei Fälligkeit des Kredits abgetreten hat, handelt es sich vorliegend zwar nicht um ungesicherte Darlehen. Zumindest soweit künftige Ansprüche abgetreten wurden liegt wegen der Ungewissheit, ob und in welcher Höhe Gewinne und Gewinnanteile entstehen, keine Einräumung einer verkehrsüblichen Sicherheit vor. Gegen die Fremdüblichkeit der Abtretung künftiger Ansprüche aus Gewinnanteilen und Gewinnausschüttungen spricht zudem, dass die Wirksamkeit einer Vorausabtretung (vgl. § 105 Abs. 3 des Handelsgesetzbuches – HGB – i.V.m. § 717 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches – BGB – in der für die Streitjahre geltenden Fassung) davon abhängig ist, dass der Gewinnanspruch in der Person des Zedenten (Darlehensnehmer) entsteht und damit der Zessionar (Darlehensgeber), der sich mit diesem Sicherungsrecht begnügt, weder gegen Verfügungen des Darlehensnehmers über den Gesellschaftsanteil noch gegen dessen Pfändung geschützt ist (vgl. dazu im Allgemeinen BFH-Urteil vom 25. Januar 2000 VIII R 50/97, BStBl II 2000, 393). Zudem hätte der Kläger die Möglichkeit gehabt, keine Gewinnausschüttungen bei den Kapitalgesellschaften, bei denen er als Alleingesellschafter oder zusammen mit seiner Ehefrau

seinen Willen durchsetzen konnte, zu beschließen und so die Sicherheit zu entwerten. Auch ist zu berücksichtigen, dass der Kläger zumindest den Gesellschaften C GmbH, B UG, I OHG und P GbR in den Streitjahren und in den folgenden Jahren keinen nennenswerten Wert beimaß und davon ausging, dass die Summe dieser Unternehmenswerte negativ sei. Auch konnten die OHGs als Darlehensgeber nicht verhindern, dass der Kläger seine Beteiligung an der Firma I OHG zum 1. Januar 2021 beendete und seinen Anteil verkaufte, dass für die Firma B UG das Insolvenzverfahren beantragt wurde und dass die Beteiligung des Klägers an der Firma P GbR zum 1. Januar 2021 ohne Abfindung beendet wurde und dadurch keine Ansprüche des Klägers aus Gewinnanteilen mehr als Sicherung für die ausgereichten Darlehen der H OHG und der D OHG zur Verfügung standen. Auch die D OHG ging Ende des Jahres 2020 davon aus, dass die Darlehensforderung gegenüber dem Kläger wertlos sei und nahm eine Teilwertabschreibung vor. Wegen Uneinbringlichkeit buchte auch die H OHG im Jahr 2021 die gegenüber dem Kläger bestehende Darlehensforderung aus und nahm eine Teilwertabschreibung vor.

65
Es ergeben sich auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die D OHG und die H OHG als fremde Gläubiger aus tatsächlichen Gründen die Möglichkeit hatten, auf den Kläger Einfluss zu nehmen und für die Darlehensrückzahlung Sorge zu tragen. Die Konzernbeziehungen stellen für sich gesehen keine Sicherheiten dar. Vielmehr stellten sich die Verhältnisse so dar, dass der Kläger in der Lage war, seinen Willen in den OHGs durchzusetzen. Hingegen waren die H OHG und die D OHG nicht in der Lage, andere Gesellschaften, an denen der Kläger beteiligt war, zu beherrschen oder auf den Kläger Einfluss zu nehmen.

66
ff. Wird die Darlehensgewährung an die Gesellschaft dem Grunde nach nicht anerkannt, sind die Zinszahlungen der Gesellschaft als vGA zu beurteilen. Gewährt die Gesellschaft ihrem Gesellschafter ein Darlehen zinslos oder zu einem zu niedrigen Zinssatz oder gibt der Gesellschafter der Gesellschaft ein Darlehen zu einem zu hohen Zinssatz, führt dies zur Annahme einer vGA in Höhe der Differenz zwischen den vereinbarten und angemessenen Zinsen.

67
Die Darlehenshingabe ist hingegen in Höhe der Darlehensvaluta durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, wenn der Geschäftsführer bereits im Zeitpunkt der Darlehenshingabe nach dem objektiven Sorgfaltsmaßstab weiß oder wissen müsste, dass die Darlehensforderung (z. B. wegen einer Überschuldung des Gesellschafters) wertlos ist, so dass mit einer Rückzahlung nicht gerechnet werden kann. Bei Darlehen einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter ist eine vGA bereits im Zeitpunkt der Hingabe der Darlehensvaluta in Höhe der Darlehensvaluta anzunehmen, wenn mit der Uneinbringlichkeit des Darlehens zu rechnen ist (BFH-Beschluss vom 2. Februar 2005 VIII B 191/03, BFH/NV 2005, 1318). Eine vGA kann auch anzunehmen sein, wenn sich die Gesellschaft trotz rechtlich bestehender Möglichkeit nicht von dem Vertragsverhältnis löst, sei es durch Kündigung oder durch Einwand des Wegfalls der Geschäftsgrundlage (BFH-Beschluss vom 5. Februar 1986 I S 15/85, juris).

68
Ist ein Darlehen bei Hingabe zwar unbesichert, aber voll werthaltig, weil der Darlehensgeber werthaltige Gegenansprüche erhält und aktiviert, liegt zunächst regelmäßig keine vGA vor (vgl. BFH-Urteil vom 20. Oktober 2004 I R 7/04, BFH/NV 2005, 916). Der (teilweise) Verzicht einer Kapitalgesellschaft auf eine werthaltige Darlehensforderung (Forderungserlass gemäß § 397 BGB) gegenüber einem Gesellschafter führt aber zu einer vGA (vgl. Hans Josef Metz in: Steuerberater Rechtshandbuch, 192. Ergänzungslieferung, Juli 2025, …. Darlehen/Verbraucherkredite Rz. 710.18). Eine später erforderliche (zulässige) Teilwertabschreibung kann – bei Vorlage entsprechender Indizien wie der Verzicht auf dessen ausreichende Besicherung im Zeitpunkt der Darlehensgewährung – eine vGA sein (BFH-Urteil vom 14. Juli 2004 I R 16/03, BStBl II 2004, 1010).

69
Im Streitfall ergeben sich jedoch keine Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger bereits bei der Darlehenshingabe mit der vollständigen oder teilweisen Nicht-Rückzahlung des Darlehens gerechnet hat. Es ist nicht ersichtlich, dass der Kläger als Geschäftsführer bereits im Zeitpunkt der Darlehenshingabe nach dem objektiven Sorgfaltsmaßstab wusste oder wissen musste, dass die Darlehensforderungen wertlos waren und mit einer Rückzahlung nicht mehr gerechnet werden konnte. Anhaltspunkte für eine Überschuldung des Klägers in den Jahren 2012 und 2013 ergeben sich – auch für den Fall, dass die vom

Kläger angenommenen Unternehmenswerte der B GmbH und der V GmbH zu hoch sein sollten – nicht. Vielmehr verfügte der Kläger in den Streitjahren 2012 und 2013 nach seinen Angaben über Immobilien in W (Eigentumswohnung), P (Gewerbeobjekt) und in L (Mehrfamilienhaus) sowie etwa acht Unternehmensbeteiligungen. Nach der vorgelegten Schufa-Auskunft über den Kläger vom 3. Juli 2012 lagen zum 3. Juli 2012 ausschließlich positive Vertragsinformationen vor. Auch die Firma C. bestätigte dem Kläger am 12. Juni 2012, dass hinsichtlich seiner Person keine Beanstandungen vorlägen und dass eine gute Bonität vorhanden sei. Dafür spricht auch, dass die H OHG und die D OHG nicht bereits in den Streitjahren und den folgenden Jahren, sondern erst in den Jahren 2020 bzw. 2021 eine Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderungen vorgenommen haben. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass zumindest an der D OHG zu 50 % ein Fremdgesellschafter ab August 2015 beteiligt war. Das in Höhe von … EUR (Stand 31. Dezember 2013) durch die H OHG ausgereichte Darlehen valutierte zum 31. Dezember 2020 nach verschiedenen Tilgungen durch den Kläger noch in Höhe von … EUR. Das in Höhe von insgesamt über …EUR (Stand 31. Dezember 2013) gewährte Darlehen der D OHG valutierte zum 1. Januar 2019 noch in Höhe von …EUR und nach Ausreichung eines weiteren Darlehens von …EUR zum 7. August 2019. Der Kläger bestätigte weiter in seinem Schriftsatz vom 14. September 2022, dass er erst am 31. Dezember der Jahre 2020 und 2021 zahlungsunfähig gewesen sei. Zumindest in den Streitjahren 2012 und 2013 war mit der Rückzahlung des jeweiligen Darlehens durch den Kläger zu rechnen.

70
gg. Auf Ebene der Kapitalgesellschaft ist für eine vGA eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) erforderlich, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Maßgeblich ist insoweit die Steuerbilanz (BFH-Beschluss vom 26. Oktober 1993 I B 112/93, BFH/NV 1994, 415). Ein bloßer Mittelabfluss ohne eine damit einhergehende Vermögensminderung ist nicht ausreichend (BFH-Urteil vom 20. Oktober 2004 I R 7/04, BFH/NV 2005, 916). Insoweit ist zu beachten, dass Kapitalgesellschaften über keine steuerliche Privatsphäre verfügen, so dass es an der Möglichkeit einer Entnahme mangelt, weshalb sämtliche Aufwendungen begrifflich Betriebsausgaben sind und somit zu einer Minderung des Unterschiedsbetrages i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG führen. Hierdurch wird herausgestellt, dass es sich bei § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG um eine Gewinnkorrekturvorschrift handelt, mit der letztlich nichts Anderes verfolgt wird als mit den Regelungen zu den Entnahmen und den Einlagen in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG oder etwa zu den nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben, die sich nicht auf den Steuerbilanzgewinn auswirken dürfen (Klett/Schüller in: KStG – eKommentar, 01.07.2025, § 8 KStG Rz. 46.1).

71
Dass bei der D OHG und der H OHG in den Jahren 2012 bzw. 2013 verdeckte Entnahmen aufgrund der nicht anzuerkennenden Darlehensverhältnisse berücksichtigt worden wären, ergibt sich im Streitfall nicht. Im Streitfall standen den Darlehen bei Hingabe voll werthaltige Gegenansprüche gegenüber. Da der Senat davon ausgeht, dass im Zeitpunkt der Ausreichung der Darlehen mit einer Rückzahlung zu rechnen war, muss die Frage, ob eine vGA bei Ausreichung eines Darlehens mit unsicherer Rückzahlung erst angenommen werden kann, wenn der Ausfall der Ansprüche feststeht oder ob bereits bei Ausreichung des Darlehens mit unsicherer Rückzahlung ein Zufluss und damit eine vGA beim Gesellschafter anzunehmen ist, nicht beantwortet werden. Der Senat muss auch nicht entscheiden, ob in den Jahren 2020 und 2021 aufgrund der vorgenommenen Teilwertabschreibungen durch die D OHG und die H OHG beim Kläger vGAs vorliegen.

72
Bei den Darlehensverhältnissen zwischen der H OHG bzw. der D OHG und dem Kläger liegen insgesamt keine vGAs in Höhe der ausgereichten Darlehensvaluta, sondern nur in Höhe der Zinszahlungen der Gesellschaft vor, soweit die Gesellschaften dem Kläger die Darlehen zu einem zu niedrigen Zinssatz gewährt haben. Hat die Gesellschaft selbst keinen Kredit aufgenommen, so bilden die banküblichen Habenzinsen die Untergrenze und die banküblichen Sollzinsen die Obergrenze der verhinderten Vermögensmehrung. In der Regel ist aber der Ansatz der Sollzinsen jedenfalls dann nicht gerechtfertigt, wenn die Gesellschaft keine Bankgeschäfte betreibt und deshalb auch nicht den damit verbundenen Aufwand hat (BFH-Urteil vom 28. Februar 1990 I R 83/87, BStBl II 1990, 649). Der im Einzelfall maßgebliche Betrag innerhalb der genannten Marge ist durch Schätzung zu ermitteln, wobei dem Risiko,

dass das Darlehen nicht zurückgezahlt werden kann, besondere Bedeutung zukommt. Sind keine anderen Anhaltspunkte für die Schätzung erkennbar, ist es nicht zu beanstanden, wenn von dem Erfahrungssatz ausgegangen wird, dass sich private Darlehensgeber und -nehmer die bankübliche Marge zwischen Soll- und Habenzinsen teilen (BFH-Urteil vom 22. Februar 2023 I R 27/20, BStBl II 2023, 840).

73
Nach der Zinsstatistik der Deutschen Bundesbank (Stand: 3. September 2025) variierten die Effektivzinssätze der deutschen Banken im Jahr 2012 zwischen 1,49 % und 1,14 %, im Jahr 2013 zwischen 1,08 % und 0,91 % und im Jahr 2015 zwischen 0,58 % und 0,39 % bei Einlagen mit vereinbarter Kündigungsfrist bis drei Monate. Im Jahr 2012 (Haufe, Die wichtigsten Zinssätze Dezember 2012, Stand 19. Dezember 2012) lagen die Zinssätze für erstrangige Hypothekendarlehen (Festzinsen auf 15 Jahre) zwischen 2,68 % und 3,42 % lagen. Im Jahr 2013 (Haufe, Die wichtigsten Zinssätze August 2013, Stand 22. August 2013) lagen die Zinssätze für erstrangige Hypothekendarlehen (Festzinsen auf 15 Jahre) zwischen 2,89 % und 3,6 %. Die Deutsche Bundesbank gibt Zinssätze für das Neugeschäft der deutschen Banken bei Wohnungsbaukrediten an private Haushalte mit einer anfänglichen Zinsbindung von über 10 Jahren von 2,9 % – 3,59 % – für das Jahr 2012, von 2,96 % – 3,02 % für das Jahr 2013 und von 1,83 % – 2,01 % für das Jahr 2015 an (Deutsche Bundesbank, Zinssätze für das Neukundengeschäft der deutschen Banken, Wohnungsbaukredite an private Haushalte).

74
Dem Umstand fehlender Besicherung ist nach der Rechtsprechung bei der Feststellung des fremdüblichen Zinssatzes besondere Bedeutung beizumessen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 22. Februar 2023 I R 27/20, BStBl II 2023, 840). In einem anderen Fall hat der BFH bei der Schätzung des anzuwendenden Zinssatzes bei einer vGA angesichts der fehlenden Besicherung, die „zinserhöhend“ zu berücksichtigen sei, für die dortigen Streitjahre 2014 und 2015 einen Zinssatz von 4,5 % als angemessen erachtet (vgl. dazu BFH-Urteil vom 22. Februar 2023 I R 27/20, BStBl II 2023, 840).

75
Zwar lagen die Habenzinsen bei Einlagen mit vereinbarter Kündigungsfrist bis drei Monate in den Jahren 2012 und 2013 im Bereich von etwa 1 % jährlich. Die Zinssätze für erstrangige Hypothekendarlehen (Festzinsen auf 15 Jahre) variierten jedoch zwischen 2,68 % und 3,42 % im Jahr 2012 und zwischen 2,89 % und 3,6 % im Jahr 2013. Die durchschnittlichen Zinsmargen lagen im Jahr 2012 bei Kreditbanken bei 0,85 %, bei Sparkassen bei 2,12 % und bei Kreditgenossenschaften bei 2,21 % (agvbanken.de, Zinsmarge nach Bankengruppen). Im Jahr 2013 lagen sie bei Kreditbanken bei 0,89 %, bei Sparkassen bei 2,11 % und bei Kreditgenossenschaften bei 2,25 % und im Jahr 2015 lagen sie bei Kreditbanken bei 0,99 %, bei Sparkassen bei 2,06 % und bei Kreditgenossenschaften bei 2,14 % (agvbanken.de, Zinsmarge nach Bankengruppen). Wenn man jedoch davon ausgeht, dass sich private Darlehensgeber und -nehmer die bankübliche Marge zwischen Soll- und Habenzinsen teilen, dann kommt man in den Streitjahren zu jährlichen Zinssätzen von 1,5 – 2 %. Angesichts der Höhe der Ausleihungen von …EUR bzw. über …EUR und der nicht durch Grundpfandrechte, sondern nur durch Forderungsabtretungen vorgenommenen Sicherung der Darlehen, ist auch im vorliegenden Streitfall von einem besonderen Sicherungsbedürfnis auszugehen, dem ein gewissenhaft handelnder Geschäftsleiter durch die Anforderung einer Sicherheit oder dem Verlangen nach einer das Ausfallrisiko „kompensierenden“ Zinssatzerhöhung Rechnung getragen hätte. Im Wege der sachgerechten Schätzung ist deshalb von einer angemessenen jährlichen Verzinsung der Darlehen von 3 % in den Jahren 2012, 2013 und 2015 auszugehen.

76
Zum 31. Dezember 2012 wies das Konto der H OHG „Darlehen C H“ einen auf der Habenseite gebuchten Bestand von … EUR, mithin ein Guthaben des Klägers aus, das nicht zu verzinsen ist. Nach der Berechnungsmethode der Parteien ergibt sich für das Jahr 2013 ein durchschnittlicher Kreditstand von (- … EUR + … EUR: 2 =) … EUR. Dieser Betrag ist mit durchschnittlich 3 % pro Jahr zu verzinsen. Der Kläger zahlte oder verbuchte weder die vereinbarten Zinsen von 1 % pro Jahr im Jahr 2013 noch einen angemessenen Zinssatz. Es ist deshalb eine vGA im Wege der Schätzung in Höhe von … EUR für das Jahr 2013 anzusetzen. Der Betrag ist nach § 3 Nr. 40a EStG in Höhe von 40 % als steuerfrei zu behandeln und nur der übersteigende Betrag von … EUR ist für das Jahr 2013 bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen.

77

Zum 17. Dezember 2012 nahm der Kläger ein Darlehen der D OHG von …EUR in Anspruch, nachdem er am 1. Januar 2012 1.000 EUR eingezahlt hatte. Zinsen zahlte er für das Jahr 2012 nicht. Es ergeben sich im Wege der Schätzung anzusetzende Zinsen von (…EUR … 3 % … 1/12 … 1/2 =) …,… EUR. Der Betrag ist nach § 3 Nr. 40a EStG in Höhe von 40 % als steuerfrei zu behandeln und nur der übersteigende Betrag von …EUR ist für das Jahr 2012 bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen. Gemäß der Berechnungsmethode der Parteien ist für das Jahr 2013 ein durchschnittlicher Kreditstand von (…EUR + …EUR = …EUR: 2 =) …EUR zu verzinsen. Bei einer jährlichen Verzinsung mit 3 % ergibt sich ein Betrag von … EUR. Der Betrag ist nach § 3 Nr. 40a EStG in Höhe von 40 % als steuerfrei zu behandeln und nur der übersteigende Betrag von … EUR ist für das Jahr 2013 bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen.

78
Dem Kläger wurde jeweils ein Vermögensvorteil in den Streitjahren 2012 und 2013 zugewendet. Diese Zuwendung hat ihre Veranlassung oder Mitveranlassung im Gesellschaftsverhältnis und steht nicht in Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung. Ohne die Zuwendung an den Kläger hätte den OHGs mehr Kapital zur Verfügung gestanden. Dies hat Auswirkungen auf die bei der D OHG und der H OHG geführten Kapitalkonten der V GmbH und der B GmbH und führt über die in den Bilanzen der V GmbH und der B GmbH auszuweisende Beteiligung an den verbundenen Unternehmen, den OHGs, zu Vermögensminderungen, die sich in den Bilanzen der GmbHs auf die Höhe des Unterschiedsbetrages nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirken.

79
hh. Die behaupteten Rückzahlungen führen nicht dazu, dass die Einnahmen aus Kapitalvermögen zu mindern sind. Wird in einer Zuwendung der Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter eine vGA gesehen, die sich bei der Gesellschaft gewinnmindernd ausgewirkt hat, bei ihr abgeflossen und dem Gesellschafter zugeflossen ist, so können die mit der vGA verbundenen Rechtsfolgen – die Gewinn-/Einkommenskorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und die Erfassung der vGA als steuerpflichtige Einnahme – nicht durch rückwirkende Aufhebung oder Änderung der Vereinbarung, die der vGA zu Grunde liegt, und Rückzahlung des Zugewendeten seitens des begünstigten Gesellschafters rückgängig gemacht werden. Die Rückzahlung stellt keine negative Einnahme aus Kapitalvermögen dar (vgl. dazu im Allgemeinen BFH-Urteil vom 14. Juli 2009, VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815).

80
ii. Das FA konnte die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 und 2013 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ändern. Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen in Form von vGAs handelt es sich um neue Tatsachen, die dem zuständigen Veranlagungsbeamten des FA bei der Erstveranlagung nicht bekannt waren und diesem nachträglich bekannt geworden sind. Diese führten zu einer höheren Steuer.

81
Auch Festsetzungsverjährung war bei Erlass der Bescheide im Jahr 2020 noch nicht eingetreten. Die Festsetzungsfrist beträgt nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO vier Jahre. Davon abweichend beträgt sie nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO zehn Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen, und fünf Jahre, soweit sie leichtfertig verkürzt worden ist.

82
Die Festsetzungsfrist beginnt nach § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist oder eine bedingt entstandene Steuer unbedingt geworden ist. Abweichend von § 170 Abs. 1 AO beginnt die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 Satz 1 AO, wenn 1. eine Steuererklärung einzureichen ist, mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist.

83
Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 wurde am 2. April 2014 eingereicht; damit begann die reguläre vierjährige Frist mit Ablauf des Jahres 2014 zu laufen und endete mit Ablauf des Jahres 2018. Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 wurde im Jahr 2015 eingereicht. Damit begann die reguläre vierjährige Frist mit Ablauf des Jahres 2015 zu laufen und endete Ende 2019.

84

Im Streitfall hat der Kläger jedoch zumindest leichtfertig im Sinne des § 378 AO Steuern hinterzogen. Denn der Kläger hat bei der Bestimmung eines zu niedrigen jährlichen Zinssatzes von 1 % und der mangelnden Entrichtung bzw. Verbuchung desselben die Sorgfalt außer Acht gelassen, zu der er nach den besonderen Umständen des Einzelfalls und seinen persönlichen Fähigkeiten verpflichtet und imstande war, obwohl sich ihm aufdrängen musste, dass dadurch eine Steuerverkürzung in Form einer vGA eintreten wird. Die Frist verlängerte sich dadurch auf jeweils fünf Jahre. Dies hat zur Folge, dass die Festsetzungsfrist für das Jahr 2012 grundsätzlich Ende des Jahres 2019 und die Festsetzungsfrist für das Jahr 2013 Ende des Jahres 2020 ablief. Die Festsetzungsfrist wurde zudem durch den Beginn der Außenprüfung für die Jahre 2012 – 2015 im Jahr 2019 nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO unterbrochen.

85
Die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt oder im Fall der Hinausschiebung der Außenprüfung erstrecken sollte, läuft nicht ab, bevor u.a. die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden. Bei Erlass der Änderungsbescheide für die Jahre 2012 und 2013 im Jahr 2021 war deshalb noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten.

86
jj. Steuerberechnung 2012

Zu versteuerndes Einkommen lt. EE	…EUR
abzüglich Einkünfte aus Kapitalvermögen lt. BP	…EUR
zuzüglich Einkünfte aus Kapitalvermögen lt. Urteil (gerundet)	… EUR
Zu versteuerndes Einkommen lt. Urteil	…EUR
Zu versteuern nach dem Splittingtarif mit Einkommensteuer	… EUR

Steuerberechnung 2013

Einkünfte aus KV (nach Abzug Pauschbetrag) lt. EE	…EUR
abzüglich Einkünfte aus KV lt. BP	…EUR
zuzüglich Einkünfte aus KV lt. Urteil	…EUR
	… EUR
Einkünfte aus KV lt. Urteil (nach Abzug Pauschbetrag)	…EUR
Weitere Einkünfte lt. EE	…EUR
Gesamtbetrag der Einkünfte	…EUR
abzüglich Sonderausgaben	…EUR
Zu versteuerndes Einkommen lt. Urteil	…EUR
Zu versteuern nach dem Splittingtarif mit Einkommensteuer	… EUR
Zu versteuern nach § 32d Abs. 1 EStG	… EUR
festzusetzende Einkommensteuer	… EUR

87
b) Für das Jahr 2015 ist die Klage ebenfalls teilweise begründet.

88
aa. Zu Beginn des Streitjahres 2015 waren die V GmbH und die B UG zu jeweils 50 % an der D OHG beteiligt. An der Firma B UG war der Kläger in den Jahren 2013 – 2020 als Alleingesellschafter beteiligt. In den Streitjahren war der Kläger zudem auch alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Firma V GmbH. Der Kläger war damit beherrschender Gesellschafter der V GmbH, der B UG und der D OHG zu Beginn des Jahres 2015.

89
bb. Der Kläger erhielt aufgrund des Geschäftsanteilsabtretungsvertrages vom 16. Juli 2015 einen Anteil von 44 % an der D OHG von der B UG ohne dass eine Gegenleistung in dem Vertrag vom 16. Juli 2015 vereinbart wurde. Ein gewissenhafter Geschäftsführer hätte nur dann keine Gegenleistung gegenüber einem Nichtgesellschafter vereinbart, wenn der Geschäftsanteil von 44 % an der D OHG am 16. Juli 2015 keinen Wert gehabt hätte.

90
Der Kläger hat seine Behauptung, die D OHG habe zum 16. Juli 2015 einen Wert von … EUR besessen, nicht näher belegt. Ein Ansatz des gemeinen Werts des Mitunternehmeranteils des Klägers mit …EUR ist hingegen nicht zu beanstanden. Für alle Mitunternehmeranteile an der D OHG ergibt sich ein Wert von … EUR zum 16. Juli 2015. Die Ermittlung ist nach § 11 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) nach § 109

Abs. 1 Satz 1 BewG vorzunehmen. Der Wertermittlung des Landesamtes für Steuern vom 13. August 2020 wurde eine Kombination aus Ertragswertverfahren und Substanzwertverfahren zugrunde gelegt, wobei der Substanzwert als Liquidationswert ermittelt wurde. Dies begegnet im Grundsatz keinen Bedenken, da es einen Königsweg bei der Unternehmensbewertung nicht gibt (vgl. dazu im Allgemeinen Barthel, DB 2011, 719 ff.).

91
Es ist nicht zu beanstanden, dass der Berechnung des Ertragswerts der sich aus dem Mietvertrag der D OHG mit der Stadt A für das Gebäude B-Straße … – … und H-Straße … in A vom 12. März/9. April 2015 in Verbindung mit dem Nachtrag vom 26. Juni/6. Juli 2015 vereinbarte Mietzins für die Vermietung ab voraussichtlich 1. September 2015 von …EUR kalt bei der Planungsrechnung von 16 Jahren (Laufzeit des Mietvertrages) zugrunde gelegt und nach Ansatz eines Abschlages für Bewirtschaftungskosten, nach Abzug typisierter Ertragssteuern und zutreffender Anwendung eines Kapitalisierungszinssatzes durch das Bayerische Landesamt für Steuern am 13. August 2020 ein Wert von … EUR ermittelt wurde. Denn bereits am 14. Juli 2015 wurde – wie sich aus dem Schreiben des Notars Z vom 17. Juli 2015 ergibt – die Baugenehmigung der Stadt A zum Umbau eines Wohnheims in ein Asylbewerberwohnheim erteilt. Zum Stichtag 16. Juli 2015 übernahm Herr F Mitunternehmeranteile an der D OHG von 50 % und verpflichtete sich zur Gewährung eines Darlehens von …,… Mio. EUR, um das Asylheimprojekt in A realisieren zu können. Es ist deshalb sachgerecht, dass die aus diesem Projekt fließenden zu erwartenden künftigen Erträge bereits zum Stichtag 16. Juli 2015 im Rahmen des Ertragswertverfahrens berücksichtigt wurden. Bereits im Mai 2015 wurde der Bauvertrag abgeschlossen. Mit Schreiben vom 17. Juli 2015 bestätigte der zuständige Notar Z aus H, dass ihm zwischenzeitlich ein Mietvertrag zwischen der D OHG und der Stadt A vorgelegt worden sei. Zudem sei ihm am 17. Juli 2015 die Baugenehmigung der Stadt A vom 14. Juli 2015 zum Umbau eines Wohnheims in ein Asylbewerberwohnheim im Original vorgelegt worden. Die aufschiebende Bedingung aus dem Kaufvertrag vom 28. Oktober 2014 sei deshalb aus seiner Sicht eingetreten. Im Übrigen lägen die vom ihm zu überprüfenden Fälligkeitsvoraussetzungen gemäß § 3 des notariellen Kaufvertrages vom 28. Oktober 2014 vor, was den Parteien bereits am 4. Mai 2015 schriftlich durch den Notar mitgeteilt worden sei. Die Bedingungen für die Fälligkeit der Kaufpreiszahlung lagen damit zum 16. Juli 2015 vor. Daran ändert auch die am 3. Juni 2015 erfolgte notarielle Ergänzung des notariellen Kaufvertrages vom 28. Oktober 2014 nichts. Nach der Ergänzung sollten alle vereinbarten Bedingungen entfallen, im Übrigen aber sämtliche Bestimmungen des Kaufvertrages vom 28. Oktober 2014 bestehen bleiben, wenn die Voraussetzungen für den Eintritt der aufschiebenden Bedingung nach § 16 des Vertrages nicht bis zum 30. September 2015 eingetreten sein sollten. Diese waren aber bereits zum 16. Juli 2015 erfüllt. In der Folge ging das Eigentum an den Grundstücken in A nach der Kaufpreiszahlung, zu der eine Verpflichtung bestand, auf die D OHG über. Mieteinnahmen aus dem Asylheimprojekt waren deshalb bereits am Stichtag 16. Juli 2015 zu erwarten.

92
Auch die Ermittlung des Liquidationswertes von …EUR begegnet keinen Bedenken. Liquidationswert ist der geschätzte Wert eines Unternehmens, der bei dessen Auflösung durch den Verkauf der Vermögenswerte und die Begleichung der Schulden erzielt werden könnte. Dabei wurden eine 2 %-ige Abschreibung auf Umbaukosten von …,… Mio. EUR auf die Vertragslaufzeit von 16 Jahren, Liquidationskosten von 10 %, keine Wertsteigerung des Grundstücks und das Investitionsdarlehen nach der Vereinbarung vom 16. Juli 2015 von …,… Mio. EUR berücksichtigt.

93
Durch Addition des Ertragswertes von … EUR und des Liquidationswertes von …EUR und Abzug des aufgebrachten Kapitals der D OHG für den Umbau von …EUR (…,… Mio. – …,… Mio. EUR Darlehen) ergibt sich ein Betrag von … EUR (und nicht von … EUR) zum 16. Juli 2015. Ein Anteil von 44 % hatte damit einen gemeinen Wert von mindestens …EUR, abgerundet …EUR.

94
cc. Da ein Anteil an der D OHG von 44 % mit einem gemeinen Wert von abgerundet …EUR an den Kläger ohne Gegenleistung von der B UG veräußert wurde, kam es bei der B UG zu einer Vermögensminderung von …EUR abzüglich des Stands des Kapitalkontos der B UG bei der D OHG von – …EUR. Diese Zuwendung hatte ihren Anlass oder ihre Mitveranlassung im Gesellschaftsverhältnis. Sie hat sich auch auf die Höhe des Unterschiedsbetrages nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG ausgewirkt und steht in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung. Der Vermögensvorteil ist dem Kläger im

Streitjahr 2015 zugeflossen. Insgesamt ergibt sich eine anzusetzende vGA i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG von …EUR, die zutreffend nach § 3 Nr. 40a EStG in Höhe von 40 % als steuerfrei behandelt und in Höhe von …EUR angesetzt wurde.

95
dd. Hingegen liegt keine weitere vGA in Höhe von …EUR an den Kläger vor, sondern nur eine solche in Höhe von …EUR vor, die in Höhe von …EUR bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anzusetzen ist.

96
Herr F hatte entsprechend der Vereinbarung vom 16. Juli 2015 für den Erwerb des hälftigen Anteils an der D OHG von der V GmbH insgesamt einen Betrag von …,… Mio. EUR in die zu tätigenden Investitionen der D OHG und …EUR „als Entnahme an den Kläger“ zu zahlen. Die Differenz zum Gesamtinvestitionsbedarf von …,… Mio. EUR (…,… Mio. EUR) sollte über Darlehen der OHG erbracht werden.

97
Der Kläger erhielt aufgrund des Geschäftsanteilsabtretungsvertrages vom 16. Juli 2015 keinen Anteil von 50 % an der D OHG von der V GmbH zugewendet ohne dass eine Gegenleistung in dem Vertrag vereinbart worden wäre. Den Anteil von 50 % erwarb vielmehr Herr F, ohne dass er eine Gegenleistung an die V GmbH leistete. Der Betrag von …,… Mio. EUR, den Herr F gezahlt hat, stellt keinen Kaufpreis für den Erwerb eines Anteils von 50 % an der D OHG an die V GmbH dar. Nach dem Geschäftsanteilabtretungsvertrag vom 16. Juli 2015 wurde kein Kaufpreis vereinbart. Dafür spricht auch, dass der Betrag nicht an die V GmbH als Verkäuferin überwiesen wurde.

98
Der Betrag von …,… Mio. EUR ist nach der Vereinbarung unter 3.a) vom 16. Juli 2015 vielmehr als Darlehen des Herrn F zu werten, das jährlich verzinst werden sollte. Diesen Betrag stellte Herr F zur Finanzierung eines Projekts (Asylbewerberheim) der D OHG als Darlehen zur Verfügung. Nach der Darstellung des Klägers in seinem Schriftsatz vom 26. Mai 2021 kam Herr F damit der Regelung in § 3 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages nach, in dem er zum Zwecke der Verwirklichung des Gesellschaftszwecks der Gesellschaft Finanzierungsmittel zur Verfügung stellte. Aus den zukünftigen Erträgen der D OHG sollte Herr F 50 % zur freien Verfügung erhalten. Aus dem Restanteil 50 % sollte das Darlehen gemäß Ziffer 2.) hinsichtlich Zins und Tilgung bedient werden. Der jährliche Zins sollte …EUR betragen. Das von Herrn F an die D OHG gewährte Darlehen stand dem Kläger nicht zur freien Verfügung, sondern sollte der Verwirklichung des Zwecks der D OHG, nämlich der Finanzierung eines Asylbewerberwohnheims in A dienen. Es ist deshalb nicht ersichtlich, dass dem Kläger, der nicht beherrschender Gesellschafter der D OHG nach der Übertragung der Mitunternehmeranteile an Herrn F war, ein Vermögensvorteil durch die Darlehensgewährung des Herrn F an die D OHG zugeflossen ist.

99
Bei dem Kläger ist jedoch eine weitere vGA im Streitjahr in Höhe von …EUR zu berücksichtigen. Diese ist dem Kläger dadurch zugeflossen, dass Herr F …EUR an die D OHG „zur Entnahme durch den Kläger“ gezahlt hat. Nach einer Gesprächsnotiz des Finanzamtes P vom 30. März 2020 hatte Herr F das Geld bezahlt, damit er sich an der D OHG beteiligen konnte. Nach seiner Auskunft war das Geld zwar von Anfang an für den Kläger bestimmt, er sollte es aber erst nach Abwicklung als zusätzlichen Gewinnanteil erhalten. Nach dem Inhalt des Vertrages vom 16. Juli 2015 sollte der Kläger jedoch einen Betrag von …EUR jederzeit entnehmen können. Er erhielt damit einen werthaltigen Anspruch. Anhaltspunkte dafür, dass es sich bei dem Betrag von …EUR von Anfang an um ein Darlehen handeln sollte, lassen sich dem Vertrag nicht entnehmen.

100
Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer hätte einem Nichtgesellschafter den Vorteil unter sonst gleichen Umständen nicht gewährt. Dies führte beim Kläger zu einer Vermögensmehrung. Die Vermögensmehrung beim Kläger beruhte nicht auf einer offenen Ausschüttung. Bei der V GmbH kam es dadurch zu einer verhinderten Vermögensmehrung, da der V GmbH der Betrag als Kaufpreis entging. Der Kläger konnte die V GmbH als Alleingesellschafter auch beherrschen. Die Zuwendung an den Kläger hatte ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis und wirkte sich bei der V GmbH auf die Höhe des Unterschiedsbetrages nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG aus. Nach Berücksichtigung eines in Höhe von 40 % steuerfreien Betrages gemäß § 3 Nr. 40a EStG sind Einkünfte aus Kapitalvermögen von …EUR zu berücksichtigen.

101
ee. Für das Jahr 2015 wurden Zinsen von 0,5 % auf dem Konto des Klägers bei der H OHG verbucht. Für das Jahr 2015 sind deshalb Zinsen aus einem Betrag von (… EUR + … EUR: 2 =) … EUR von 2,5 %, mithin … EUR als vGA anzusetzen. Der Betrag ist nach § 3 Nr. 40a EStG in Höhe von 40 % als steuerfrei zu behandeln und nur der übersteigende Betrag von … EUR ist für das Jahr 2015 bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen. Für das Jahr 2015 ist gemäß der Berechnungsmethode der Parteien ein durchschnittlicher Kreditstand des Klägers bei der D OHG bei der Zinsberechnung von (…EUR + …EUR: 2 =) …EUR zu berücksichtigen. Zinsen wurden für 2015 nicht verbucht. Bei einer jährlichen Verzinsung von 3 % ergibt sich ein Betrag von … EUR. Der Betrag ist nach § 3 Nr. 40a EStG in Höhe von 40 % als steuerfrei zu behandeln und nur der übersteigende Betrag von …EUR ist für das Jahr 2015 bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen.

102
ff. Das FA konnte den Einkommensteuerbescheid 2015 nach § 164 Abs. 2 AO im Bescheid vom 4. Januar 2021 korrigieren, da dieser unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand. Der Erstbescheid erging am 16. März 2017. Die vierjährige Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO war zu Beginn des Jahres 2021 noch nicht abgelaufen, da die Einkommensteuererklärung 2015 am 27. Februar 2017 eingereicht wurde und die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres 2017 zu laufen begann und Ende des Jahres 2021 endete.

103
gg. Steuerberechnung 2015

Einkünfte aus KV lt. EE (nach Abzug Pauschbetrag)	…EUR
abzüglich Einkünfte aus KV lt. BP	…EUR
zuzüglich Einkünfte aus KV lt. Urteil	…EUR
	…EUR
	…EUR
	… EUR
Insgesamt Einkünfte aus KV lt. Urteil (nach Abzug Pauschbetrag)	…EUR
Weitere Einkünfte lt. EE	- …EUR
Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Urteil	…EUR
abzüglich Sonderausgaben	…EUR
Zu versteuerndes Einkommen lt. Urteil	…EUR
Zu versteuern nach dem Splittingtarif mit Einkommensteuer	…EUR
Zu versteuern nach § 32d Abs. 1 EStG	… EUR
festzusetzende Einkommensteuer	…EUR

104
3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

105
4. Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1, Halbsatz 1, Abs. 3 FGO, §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung (ZPO).

106
5. Die Revision wird nicht zugelassen, da die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht