

Datum: 28.10.2022
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 465/19 E,AO
ECLI: ECLI:DE:FGD:2022:1028.1K465.19E.AO.00

Tenor: Die Klage wegen Einkommensteuer 2009-2012 wird abgewiesen.
Das Verfahren wegen Zinsen zur Einkommensteuer 2009-2012 wird eingestellt.
Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand	1
Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob in den Jahren 2009-2012 verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) an eine nahestehende Person vorliegen, die vom Kläger zu versteuern sind.	2
Der Kläger war und ist alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der Unternehmensgruppe X. GmbH (HRB N01 AG F.) – X. –; seit März 2022 mittelbar beteiligt über die X. V. GmbH (HRB N02 AG F.). Die X. ist im Bereich ... tätig.	3
Der Kläger war seit 2008 erster Vorsitzender (Präsident) des Q. e.V. – (VR N03 beim AG A.). In 2016 schied er aus dem Vorstand aus. Der Vorstand bestand in den Streitjahren neben dem Kläger aus zwei weiteren Mitgliedern. Lt. Satzung (Eintragung im Vereinsregister) bestand die Vertretungsregelung des Q. aus folgender Regelung:	4
Der Vorstand im Sinne des § 26 BGB besteht aus dem 1. Vorsitzenden (Präsidenten), einem oder zwei stellvertretenden Vorsitzenden und bis zu fünf weiteren Vorstandsmitgliedern. Der Vorstand muss mindestens drei Mitglieder haben. Der Verein wird gerichtlich und außergerichtlich durch zwei Mitglieder des Vorstands gemeinsam vertreten, darunter der 1. Vorsitzende oder ein stellvertretender Vorsitzender. Der Vorstand bedarf der vorherigen schriftlichen Zustimmung des Verwaltungsrates zu folgenden Geschäften:	5
...	6
- Abschluss von Darlehensverträgen und Stundungsvereinbarungen sowie damit verbundenen Sicherungsgeschäften;	7
- Abschluss von sonstigen Rechtsgeschäften jeder Art, deren Laufzeit entweder 2 Jahre überschreitet oder die einen einmaligen jährlichen Gegenstandswert von 500.000 DM haben. Ausgenommen hiervon sind solche Rechtsgeschäfte, die der Vorstand im Rahmen des genehmigten Finanz-/Haushaltsplanes tätigt, z.B. Verträge und Rechtsgeschäfte im Zusammenhang mit Spielertransfers.	8

Der Q. spielte zu Beginn der Streitjahre in der ...Liga. Zum Abschluss der Saison 2010/11 stieg der Q. in die ... Liga (...-Liga) auf. 9

Mit Beschluss des AG A. vom 00.00.0000 (N04) wurde über das Vermögen des Q. das Insolvenzverfahren eröffnet und mit Beschluss vom 00.00.0000 wurde dieses wieder aufgehoben. Mit Beschluss des AG A. vom 00.00.0000 wurde ein vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt bestellt (N05). Der Beschluss wurde am 00.00.0000 wieder aufgehoben. 10

Mit Darlehensvertrag vom 23.1.2008 (Anlage 5 in Papier-Beiakte) stellte die X. dem Q. ein zinsloses Darlehen iHv 100.000 € zur Verfügung, welches sofort zur Auszahlung fällig war. Die Rückzahlung sollte in erster Linie durch Abtretung des Reinerlöses aus einem Spiel gegen O. erfolgen. 11

Die X. stellte in den Streitjahren dem Q. weitere finanzielle Mittel zur Verfügung, indem sie laufende Aufwendungen des Q. unmittelbar beglich – in erster Linie Spielergehälter. Eine schriftliche Vereinbarung hierüber gibt es nicht. Die X. erfasste die Zahlungen an den Q. in ihren Bilanzen auf den 31.12. der Streitjahre jeweils auf dem Konto 1550 „Darlehen Q.“ (Bilanzen Anlage 1 in Papier-Beiakte): 12

	1550	13
	Darlehen Q.	
01.01.2009	84.564,37 €	
Zugang 2009	198.786,66 €	
31.12.2009	283.351,03 €	
Zugang 2010	479.859,90 €	
31.12.2010	763.210,93 €	
Zugang 2011	170.577,07 €	
31.12.2011	933.788,00 €	
Zugang 2012	177.929,27 €	
31.12.2012	1.111.717,27 €	

Mit schriftlichem Vertrag vom 31.5.2014 (Anlage 6 in Papier-Beiakte) erklärte die X. eine Rangrücktrittserklärung für ihre Ansprüche i.H.v. 1.000.000 € gegenüber dem Q.. Das Schriftstück wurde sowohl seitens der X. als auch seitens des Q. vom Kläger unterschrieben. 14

Die Kläger reichten die Einkommensteuererklärungen der Streitjahre beim Beklagten, dem FA F. (FA), ein und wurden zunächst erklärungsgemäß veranlagt. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung: 15

	2009	2010	2011	2012	16
--	-------------	-------------	-------------	-------------	----

Erklärungseingang	4.2.2011	21.2.2013	21.2.2013	3.7.2014
ESt-Bescheid		10.4.2013		
ÄB (§ 175 AO)	11.5.2011	15.2.2018	10.4.2013	23.10.2014

Am 26.9.2014 begann das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung B. (Steufa) mit einer Prüfung u.a. beim Kläger. 17

Lt. Bericht vom 16.7.2018 habe der Kläger als Gesellschafter der X. den Q. durch jährliche Zahlungen der X. unterstützt. Die Zahlungen seien als vGA der X. an ihren Gesellschafter zu werten. Aus steuerlicher Sicht seien die angeblich darlehensweise gezahlten Beträge von der X. tatsächlich als privat veranlasste Zahlungen des Gesellschafters (des Klägers) zu werten. Maßgeblich seien die bei der X. im DATEV Konto „01550“ gebuchten Zahlungen: 18

	Zahlungen
2009	198.786,66 €
2010	479.859,90 €
2011	170.577,07 €
2012	53.821,93 €

Die gebuchten Darlehen hätten bei der X. nicht gebildet werden dürfen und seien gewinnmindernd aufzulösen. Bei diesen Zahlungen handele es sich um vGA an den Kläger, die gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG das Einkommen nicht mindern dürften. 20

Das FA folgte den Feststellungen der Steufa und erließ am 7.9.2018 nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Einkommensteuerbescheide 2010-2012 und am 15.1.2019 einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2009, in denen die der Abgeltungssteuer unterliegenden Einkünfte des Klägers entsprechend erhöht wurden. Zudem wurden Nachzahlungszinsen nach § 233a AO festgesetzt. 21

Im Jahr 2018 verklagte die X. den Q. und die Q. C. GmbH vor dem LG A. (Az N06) auf Rückzahlung der Darlehen aus eigenem Recht iHv 520.128,47 €. 22

Hierbei handelte es sich nach den Angaben der X. in diesem Verfahren um die Beträge, die nicht vom Rangrücktritt erfasst seien. Die X. reichte in diesem Verfahren eine Aufstellung über 1580 einzelne Zahlungen der X. (und weiteren Zahlungen von anderen Gesellschaften des Klägers) an den Q. iHv insgesamt 2.042.987,30 € im Zeitraum vom 23.6.2008 – 24.5.2016 ein. 23

Das LG B. wies die Klage mit Urteil vom 16.7.2020 als unbegründet ab (Urteil Bl. 1ff. e-Beiakte). Das Bestehen eines wirksamen Darlehensvertrages zwischen der X. und dem Q. könne nur hinsichtlich des schriftlichen Vertrages aus 2008 festgestellt werden. Dieser Anspruch sei jedoch verjährt. Den wirksamen Abschluss weiterer Darlehensverträge habe die X. nicht dargetan. Die X. habe zwar die Zahlungen an den Q. nachgewiesen; jedoch nicht, dass diesbezüglich (mündliche) Darlehensverträge zustande gekommen seien. Der Kläger, in seiner Eigenschaft als Vorstandsvorsitzender, habe den Q. nicht wirksam verpflichten können. Auch eine Genehmigung des Verwaltungsrates oder ein Anerkenntnis durch Feststellung der Jahresabschlüsse habe nicht nachgewiesen werden können. Ein Anspruch 24

aus ungerechtfertigter Bereicherung (§ 812 BGB) sei nach § 814 BGB ausgeschlossen. Wegen der weiteren Begründung wird auf das Urteil Bezug genommen.

Gegen das erstinstanzliche Urteil legte die X. Berufung vor dem OLG B. ein (Az. N07), über die im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung noch nicht entschieden worden war. Nach Angaben des Klägerevertreters in der mündlichen Verhandlung befänden sich die Parteien in Vergleichsverhandlungen, da das OLG zu erkennen gegeben habe, dass Ansprüche aus ungerechtfertigter Bereicherung bestehen könnten. 25

Mit Schreiben vom 17.9.2018 legten die Kläger, vertreten durch ihre steuerlichen Berater, „Einspruch gegen die Bescheide für 2010 und 2011 über Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Verspätungszuschlag sowie gegen den Bescheid für 2012 über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag“ ein. In der Einspruchsbegründung wandten sie sich gegen den Ansatz der verdeckten Gewinnausschüttungen. Mit Schreiben vom 22.1.2019 legten die Kläger, vertreten durch die Prozessbevollmächtigten gegen den „Einkommensteuerbescheid 2009 vom 15.1.2019 sowie gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Einkommensteuer auf den 31.12.2019“ ein. Die angefochtenen Bescheide seien rechtswidrig hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttungen sowie hinsichtlich der Höhe der festgesetzten Zinsen. 26

Mit Einspruchsentscheidung vom 29.1.2019 wies das FA die Einsprüche wegen „Einkommensteuer 2009-2012“ als unbegründet zurück. Es liege eine vGA vor, weil der Kläger dem Q. aus privater Motivation Gelder aus Mitteln der X. zur Verfügung gestellt habe. Die Zahlungen seien mit unterschiedlichen Werten sowohl bei der X. als auch beim Q. bilanziert worden. Tatsächlich hätten keine schriftlichen Vereinbarungen über die Darlehensbeträge/Forderungen vorgelegen. 27

Ausführungen zur Zinsfestsetzung enthielt die Einspruchsentscheidung nicht. 28

Die Kläger wenden sich mit ihrer fristgerecht erhobenen Klage gegen den Ansatz der verdeckten Gewinnausschüttungen. 29

Bei den gewährten Geldern handele es sich um Darlehen. Die X. habe die an den Q. gezahlten Beträge in den Streitjahren als Darlehen gebucht und der Q. habe sämtliche Zahlungen in seinen Jahresabschlüssen 2008-2015 als Darlehensverbindlichkeiten ausgewiesen (Jahresabschlüsse des Q. Anlage 2 in Papier-Beiakte). Dem Kläger seien andere Jahresabschlüsse nicht bekannt. Es werde die Beiziehung der Bilanzakte des Q. beantragt. Aber auch wenn der Q., wie das FA behaupte, andere als die vom Kläger vorgelegten Jahresabschlüsse eingereicht habe, könne daraus nicht geschlossen werden, dass es sich bei den Zahlungen nicht um ein Darlehn gehandelt habe. Der Q. habe mittlerweile ein Interesse daran, dass die Zahlungen keine Darlehen darstellen würden, anderenfalls drohe die Insolvenz. 30

Die ursprünglichen Jahresabschlüsse seien von der Mitgliederversammlung verabschiedet worden. Dies stelle nach der Rechtsprechung des BGH ein deklaratorisches Schuldanerkenntnis dar. 31

Darlehensverträge könnten auch mündlich wirksam geschlossen werden. Zudem liege ein schriftlicher Darlehensvertrag über 100.000 € aus dem Jahr 2008 vor. Weitere Belege, dass zwischen den Beteiligten Darlehensverträge geschlossen worden seien, ergäben sich aus den Protokollen der Mitgliederversammlungen bspw. derjenigen für den Jahresabschluss 2011 vom 12.12.2012, wo diskutiert worden sei, warum es keine schriftlichen Vereinbarungen hinsichtlich der Rückzahlungen gebe (Protokolle der Mitgliederversammlung Anlage 4 in Papier-Beiakte). 32

Zusätzlich seien Rangrücktrittsvereinbarungen geschlossen worden. Diese wären nicht notwendig gewesen, wenn die Beteiligten nicht von wirksamen Darlehensverträgen ausgegangen wären. 33

Zwischenzeitlich habe die X. die Rückzahlung aus eigenem und abgetretenem Recht vor dem LG A. geltend gemacht. Das LG sei zwar der Meinung, dass die Verträge zivilrechtlich nicht wirksam seien, das spiele nach § 41 AO für die Besteuerung jedoch keine Rolle.	34
Die Zahlungen seien auch nicht willkürlich erfolgt. Die zinslose Darlehensgewährung sei im Rahmen eines Sponsorings erfolgt. Als Gegenleistung für die Darlehen habe der Q. in umfangreichem Maße Werbung auf den Trikots der Spiele und den Banden im Stadion für die X. getätigt. Durch die Darlehen hätten namenhafte Spieler verpflichtet werden können. Allein durch die Verpflichtung des Spielers Y. sei es zu umfangreicher Berichterstattung ... gekommen, die jeweils mit erheblicher Werbung für die X. verbunden gewesen sei (Zeitungsartikel in Papier-Beilagen).	35
In der Klagebegründung vom 25.3.2019 machen die Kläger erstmalig geltend, Gegenstand des Verfahrens sei auch die Höhe der festgesetzten Nachzahlungszinsen. Bekanntermaßen unterliege § 233a AO verfassungsrechtlichen Bedenken. Auf die anhängigen Verfahren beim Bundesverfassungsgericht (1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17) sowie auf das BMF-Schreiben vom 14.12.2018 (BStBl I 2018, 1393) werde verwiesen.	36
In der mündlichen Verhandlung hat der Prozessvertreter der Kläger ergänzend ausgeführt, es liege bereits deswegen keine vGA vor, weil es an einer Vermögensminderung bei der X. fehle. Diese habe die Zahlungen an den Q. erfolgsneutral als Darlehensforderung aktiviert. Falls das Darlehen künftig einmal abgeschrieben oder ausgebucht werden müsse, könne erst zu diesem Zeitpunkt überhaupt eine vGA vorliegen. Die X. sei bilanzrechtlich verpflichtet gewesen, das Darlehen zu bilanzieren. Die fehlende steuerliche Anerkennung führe nicht dazu, dass das Darlehen nicht zu bilanzieren sei.	37
Darüber hinaus sei der Q. keine dem Kläger „nahestehende Person“. Der Kläger sei lediglich Vorstandsvorsitzender gewesen und habe keinerlei Einfluss darauf gehabt, wie die Gelder beim Q. verwendet worden seien. Er habe auch sonst keine beherrschende Stellung inne gehabt.	38
Der Prozessvertreter hat ferner erklärt, dass er seine Einwendungen gegen die Zinsfestsetzungen nicht aufrechterhalte, wobei vorrangig zu entscheiden sei, ob insoweit überhaupt eine wirksame Klageerhebung vorgelegen habe.	39
Die Kläger beantragen,	40
die Bescheide über die Einkommensteuer 2009 vom 15.1.2019, 2010 bis 2012 jeweils vom 7.9.2018 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.1.2019 dahingehend abzuändern, dass im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen keine verdeckten Gewinnausschüttungen angesetzt werden.	41
Der Beklagte beantragt,	42
die Klage abzuweisen.	43
Hinsichtlich der materiell rechtlichen Würdigung werde auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen.	44
Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass der vom Kläger eingereichte Jahresabschluss 2010 des Q. trage kein Datum und weiche von dem beim FA A. eingereichten Jahresabschluss ab. Für 2012 und 2013 seien dem FA A. am 15.8.2018 korrigierte Jahresabschlüsse zugegangen. Ein Darlehensvertrag aus 2008 sei dem FA nicht bekannt und die Echtheit werde bestritten.	45
Der Senat hat die Steuerakten des Q. der Streitjahre (St. Nr. N08) beigezogen.	46
Wegen des weiteren Sach- und Streitstandes wird Bezug genommen auf den Inhalt der	47

Gerichtsakten und der vom Beklagten vorgelegten Steuerakten.

Entscheidungsgründe	48
A. Das Verfahren wegen Zinsen zur Einkommensteuer 2009-2012 war nach § 72 Abs. 1 FGO einzustellen.	49
Der Prozessvertreter hat in der mündlichen Verhandlung erklärt, sein Begehren wegen der Zinsen 2009-2012 nicht weiter zu verfolgen.	50
Der Senat legt dies als teilweise Klagerücknahme nach § 72 Abs. 2 FGO aus.	51
Soweit der Klägervertreter der Auffassung war, es fehle insoweit bereits an einer wirksamen Klageerhebung, folgt der Senat dem nicht.	52
Zwar ist in der Klageschrift vom 25.2.2019, die bereits einen Antrag enthält (vgl. § 65 Abs. 1 S. 2 FGO), weder ein Antrag hinsichtlich der Zinsen gestellt worden noch wurden die Zinsfestsetzungen dort in irgendeiner Form erwähnt. In der Klagebegründung vom 23.5.2019 wird jedoch ausdrücklich ausgeführt, dass sich die Klage auch gegen die Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Nachzahlungszinsen richte (Bl. 39 d.A.). Der Senat sieht dies als wirksame Klageerweiterung (§ 67 FGO) hinsichtlich des ursprünglichen Klagegegenstandes an.	53
B. Die Klage wegen Einkommensteuer 2009-2012 ist unbegründet.	54
Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2009-2012 und die Einspruchsentscheidungen sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).	55
Die Zahlungen der X. an den Q. als dem Kläger nahestehende Person führen als vGA beim Kläger zu Einnahmen aus Kapitalvermögen iSv § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG.	56
Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen als sonstige Bezüge aus Anteilen an einer GmbH auch vGA.	57
Eine vGA i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG liegt vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter - oder einer diesem nahestehenden Person - außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet, diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat und der Vermögensvorteil dem Gesellschafter bzw. der nahestehenden Person zugeflossen ist (ständige Rspr., vgl. BFH-Urteile vom 19.6.2007 VIII R 54/05, BStBl II 2007, 830; vom 21.10.2014 VIII R 21/12, BStBl II 2015, 638; vom 14.5.2019 VIII R 20/16, BStBl II 2019, 586).	58
1. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt in der Regel vor, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer diesen Vorteil einem Nichtgesellschafter nicht zugewendet hätte (z.B. BFH-Urteil vom 24.6.2014 VIII R 54/10, BFH/NV 2014, 1501). Im Verhältnis zwischen der Kapitalgesellschaft und einem beherrschenden Gesellschafter kann die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses bereits dann angenommen werden, wenn es für die Leistung der Kapitalgesellschaft an einer im Voraus getroffenen klaren und eindeutigen Vereinbarung fehlt (BFH-Urteile vom 23.6.1983 VIII R 102/80, BStBl II 1982, 245; vom 2.12.2014 VIII R 45/11, BFH/NV 2015, 683)	59
2. Die vGA ist beim Gesellschafter zu erfassen, wenn ihm der Vermögensvorteil zufließt (BFH-Urteil vom 2.12.2014 VIII R 45/11, BFH/NV 2015, 683).	60
a) Eine Darlehensgewährung der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter bzw. eine diesem nahestehende Person führt nicht automatisch zur Zuwendung eines Vermögensvorteils. Zwar fließen dem Gesellschafter bzw. der nahestehenden Person im Zeitpunkt der Darlehensauszahlung finanzielle Mittel zu. An einer für die Annahme einer vGA erforderlichen	61

Vorteilszuwendung fehlt es jedoch dann, wenn die Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter etwas leistet und dabei von vornherein feststeht, dass es sich um eine Kreditgewährung seitens der Kapitalgesellschaft handelt, sofern eine Rückzahlungsverpflichtung ernsthaft vereinbart und --beispielsweise durch eine Verbuchung auf dem Gesellschafterverrechnungskonto-- ausreichend abgesichert worden ist. In diesem Fall steht dem Mittelzufluss die Rückzahlungsverpflichtung des Gesellschafters gegenüber.

b) Etwas anderes gilt aber dann, wenn bereits bei Darlehensauszahlung aufgrund der wirtschaftlichen Situation des Gesellschafters mit einer Rückzahlung der Darlehensbeträge nicht gerechnet werden kann, da in diesem Fall der Darlehensgewährung von vornherein kein Gegenwert gegenübersteht und davon auszugehen ist, dass eine Rückzahlungsverpflichtung nicht begründet werden sollte. Mangels Ernsthaftigkeit der Darlehensvereinbarung ist in einem solchen Fall bereits die Hingabe der Darlehensvaluta als vGA i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zugunsten des Gesellschafters zu erfassen. Entsprechend diesen Grundsätzen kann eine vGA auch dann im Zeitpunkt der Darlehensgewährung anzunehmen sein, wenn eine behauptete Darlehensvereinbarung zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Gesellschafter mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen ist, weil der Darlehensvertrag von Anfang an mangels nennenswerter Tilgungsleistungen und Zinszahlungen seitens des Gesellschafters nicht ernsthaft durchgeführt worden ist (vgl. BFH-Urteile vom 21.10.2014 VIII R 32/12, HFR 2015, 928 und vom 16.6.2015 IX R 28/14, BFH/NV 2015, 1679). Darüber hinaus stellt die Hingabe eines Darlehens eine vGA dar, wenn schon bei der Darlehenshingabe mit der Uneinbringlichkeit gerechnet werden muss (BFH-Urteile vom 14.3.1990 I R 6/89, BStBl II 1990, 795; vom 7.11.1990 I R 35/89, BFH/NV 1991, 839).

3. Eine vGA kann auch dann vorliegen, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahe stehende Person bewirkt wird. 63

a) Da das "Nahestehen" lediglich ein Indiz für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist, reicht zu dessen Begründung jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und dem Dritten aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an den Dritten beeinflusst. Derartige Beziehungen können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein (BFH-Urteile vom 8.10.2008 I R 61/07, BStBl II 2011, 62; vom 18.12.1996 I R 139/94, BStBl II 1997, 301). Die nahestehende dritte Person kann dabei auch eine juristische Person sein (vgl. BFH-Beschluss vom 17.8.2007 VIII B 36/06, BFH/NV 2007, 2293; BFH-Urteil vom 13.7.2021 I R 16/18, BStBl II 2022, 119 zu einer Stiftung). 64

b) Eine vGA an eine dem Gesellschafter nahe stehende Kapitalgesellschaft setzt nicht voraus, dass der Gesellschafter in der vorteilsgewährenden oder der empfangenden Kapitalgesellschaft eine beherrschende Stellung innehat. 65

Eine beherrschende Stellung in der vorteilsgewährenden Kapitalgesellschaft ist nur erforderlich, wenn die vGA allein auf das Fehlen einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung gestützt wird. Ergibt sich hingegen die vGA schon aus dem Vergleich mit dem Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, so reicht auch eine Beteiligung unterhalb der Schwelle der beherrschenden Stellung zur Annahme der vGA aus. Die Beteiligungsquote an der empfangenden Kapitalgesellschaft besagt allenfalls etwas über die Intensität des wirtschaftlichen Interesses der Gesellschafter an der Vorteilsgewährung. Eine geringe Beteiligungshöhe mag deshalb gegebenenfalls die Indizwirkung des Nahestehens für die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis abschwächen; den Tatbestand des Nahestehens beseitigt sie jedoch nicht (BFH-Urteil vom 8.10.2008 I R 61/07, BStBl II 2011, 62, BFH-Beschluss vom 22.10.2014, I B 169/13, BFH/NV 2015, 234). 66

Entscheidend ist in diesem Fall, ob die Kapitalgesellschaft dem Dritten einen Vermögensvorteil zugewendet hat, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Person, die dem betreffenden Gesellschafter nicht 67

nahe steht, nicht gewährt hätte (BFH-Beschluss vom 22.10.2014, I B 169/13, BFH/NV 2015, 234).

4. Nach diesen Grundsätzen führen die Zahlungen der X. an den Q. beim Kläger zu vGA. 68
- a) Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist im Streitfall gegeben. Das Vorgehen der X. hält einem Fremdvergleich nicht Stand. 69
- Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer hätte dem Q. in dessen finanzieller Situation – am Rande der Insolvenzreife – keine Zahlungen in Millionenhöhe zukommen lassen, ohne sich entsprechende Sicherheiten geben zu lassen, weil nicht absehbar war, ob und wie Q. diese Beträge jemals würde zurückzahlen können. 70
- Da der Kläger alleiniger und damit beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer der X. war, ist zudem entscheidend für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis, dass es an einer im Voraus getroffenen klaren und eindeutigen Vereinbarung fehlt. Eine schriftliche Vereinbarung existiert unstreitig nicht. Der einzige schriftliche Darlehensvertrag stammt aus dem Jahre 2008, mithin nicht aus den Streitjahren und ist damit nicht entscheidungserheblich, da die Darlehensvaluta auch bereits in 2008 ausgezahlt worden ist. 71
- Der Kläger hat bis heute nicht einmal dargelegt, wie genau die (mündliche) Darlehensvereinbarung mit dem Q. ausgesehen haben soll. Bei einem Darlehensvertrag wäre jedoch zwingend erforderlich, dass Vereinbarungen über eine Darlehenssumme und die Rückzahlung getroffen werden (§ 488 BGB). Ebenso ist eine Verzinsung und im konkreten Fall eine Besicherung zu erwarten. All dies hat der Kläger nicht vorgetragen. 72
- Die Bezahlung von Verbindlichkeiten des Q. in unbegrenzter Höhe, zu willkürlichen Zeitpunkten und ohne irgendwelche Rückzahlungsvereinbarungen, ist offenkundig nicht fremdüblich. 73
- Letztlich hat auch der Prozessvertreter der Kläger in der mündlichen Verhandlung eingeräumt, dass das Darlehen einem Fremdvergleich nicht standhält. 74
- b) Der Vermögensvorteil ist dem Q. – und damit auch dem Kläger als nahestehende Person – in den Streitjahren 2009-2012 zugeflossen. 75
- Denn den Zahlungen der X. stand kein aus einem Darlehensverhältnis begründeter Rückzahlungsanspruch gegenüber. 76
- Der behauptete Darlehensvertrag, ist – wegen des fehlenden Fremdvergleichs – nicht nur steuerrechtlich nicht anzuerkennen, sondern auch zivilrechtlich unwirksam. 77
- Der Senat schließt sich der rechtlichen Beurteilung des LG A. an, wonach ein wirksamer Darlehensvertrag bereits deswegen nicht vorliegt, weil der Kläger aufgrund der Vereinssatzung den Q. alleine ohne Mitwirkung eines weiteren Vorstandsmitgliedes und ohne die Zustimmung des Verwaltungsrates nicht wirksam verpflichten konnte. Auch führt die Bilanzierung des Darlehens in den Jahresabschlüssen des Q. nicht zu einem Schuldanerkenntnis. Hierzu wird ebenfalls auf die Ausführungen des LG verwiesen. 78
- Zudem stand zur Überzeugung des Senats bereits bei Vornahme der Zahlungen fest, dass die X. die Beträge aufgrund der finanziellen Situation des Q. nicht zurückerhalten wird. Von einer ernsthaften Darlehensvereinbarung ist daher nicht auszugehen. Aus der Vorgeschichte des Q. ergibt sich, dass in den Jahren 2005 und 2007 zwei Mal beantragt wurde, das Insolvenzverfahren zu eröffnen. Das zweite Mal im Januar 2008 wurden die Maßnahmen des Insolvenzgerichts am selben Tag aufgehoben, als die X. dem Q. ein Darlehen gewährte. 79
- Die Bilanz des Q. wies zum 1.1.2009 (Beginn der Streitjahre) ein negatives Kapital iHv 430.524 € aus. Die Einnahmen reichten nicht einmal aus, um den Personalaufwand, d.h. die 80

Spielergehälter, zu decken.

In den Streitjahren betrug der nicht durch Eigenkapital gedeckte Fehlbetrag 420.918 € in 2009, 961.493 € in 2010, 1.181.643 € in 2011 und 1.465.896 € in 2012. 81

Im Jahr 2009 wurde zwar ein Gesamtgewinn iHv 9.605 € erwirtschaftet, in den Folgejahren jedoch hohe Verluste: 541.024 € in 2010, 219.700 € in 2011 und 284.252 € in 2012. Auch die Pläne des Klägers, den Q. in die ...Liga zu führen, haben sich nicht umsetzen lassen. Ab der Saison ... spielte der Verein ... Jahre in der ... Liga (...Liga) und stieg im Jahr ... lediglich in die ... Liga auf. 82

Hinzu kommt, dass keine ernsthafte Durchführung des Darlehensvertrages erfolgt ist, da in den Streitjahren weder Zins- noch Tilgungsleistungen seitens des Q. geleistet worden sind – vielmehr sind weitere Zahlungen in erheblicher Höhe durch die X. erfolgt. 83

Im Ergebnis musste bereits bei Hingabe der Zahlungen mit der Uneinbringlichkeit etwaiger Rückforderungsansprüche gerechnet werden. 84

Soweit der Prozessvertreter in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, an Stelle einer Verzinsung seien seitens des Q. Sponsoring- bzw. Werbeleistungen zu Gunsten der X. erbracht worden, fehlt es auch hier an klaren und eindeutigen Vereinbarungen. So ist weder klar, zu welchen Leistungen der Q. sich verpflichtet haben könnte, noch ob diese nicht näher bestimmten Leistungen in einem Austauschverhältnis zur Überlassung der finanziellen Mittel gestanden haben könnten. 85

c) Der Q. ist eine dem Kläger nahe stehende Person. 86

Der Q. ist als eingetragener Verein eine juristische Person. Auch eine solche kann nach der o.a. Rechtsprechung eine dem Gesellschafter nahe stehende Person sein. Da der Kläger „Präsident“, d.h. Vorstandsvorsitzender des Q. und damit Mitglied des gesetzlichen Vertretungsorgans des Vereins war, ergibt sich das Näheverhältnis aus gesellschaftsrechtlichen Beziehungen. 87

Dass er in dieser Position keinen beherrschenden Einfluss auf den Q. hatte und auch nicht berechtigt war, alleine zu entscheiden, wie die von der X. zugewendeten Gelder beim Q. verwendet werden sollten, ist nach der oben dargestellten Rechtsprechung für die Annahme eines Näheverhältnisses unerheblich. Hinzu kommt, dass der Kläger tatsächlich alleine entschieden hat, wie die Gelder verwendet wurden, da die X. – deren Alleingesellschafter-Geschäftsführer ebenfalls der Kläger war – die Gelder nicht an den Q. überwiesen sondern unmittelbar dessen Verbindlichkeiten bei den Gläubigern des Q. erfüllt hat. Dass die anderen Vorstandsmitglieder von diesen Zahlungen Kenntnis hatten und diese vermutlich auch gebilligt oder befürwortet haben, führt zu keiner anderen Beurteilung. 88

Der Senat ist auch davon überzeugt, dass die X. dem Q. nur deswegen Gelder an den Q. zugewendet hat, weil der Kläger dessen Präsident war. Als unbeteiligter Dritter hätte er bzw. die X. den Q. nicht in dieser Weise unterstützt. Dies wird auch vom Kläger nicht behauptet. Aus den von den Klägern vorgelegten Zeitungsartikeln (Anlagen 6-7 in Papier-Beiakte) ergibt sich, dass sich der Kläger dem Q. sehr verbunden gefühlt hat und diesem unbedingt in die ...Liga verhelfen wollte. Hierzu hat er diesen persönlich und finanziell unterstützt. 89

3. Soweit die Kläger sich darauf berufen, dass im Streitfall deswegen keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege, weil es auf Ebene der X. nicht zu einer Vermögensminderung gekommen sei, ist dem nicht zu folgen. 90

a) Zwar ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH zum Vorliegen einer vGA auf Ebene der Kapitalgesellschaft 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 (z.B. BFH-Urteil vom 27.7.2016 91

I R 71/15; BFH/NV 2017, 60). Ein bloßer Mittelabfluss ohne eine damit einhergehende Vermögensminderung ist nicht ausreichend (BFH-Urteil vom 20.10.2004 I R 7/04, BFH/NV 2005, 916). Maßgeblich ist insoweit die Steuerbilanz (BFH-Beschluss vom 26.10.1993 I B 112/93, BFH/NV 1994, 415).

b) Jedoch liegt aus denselben Gründen, die beim Kläger zur Zuwendung eines Vermögensvorteils geführt haben, bei der Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung vor. 92

aa) Dass die X. den Abfluss der Gelder an die Gläubiger des Q. in ihrer Buchhaltung und Bilanz erfolgsneutral als Aktivtausch erfasst hat (Zugang einer Darlehensforderung und Abgang auf dem Bankkonto), und sich deswegen keine Auswirkung auf den Gewinn bzw. das zu versteuernde Einkommen ergeben hat, ist nicht entscheidend. 93

Dies stellt vielmehr einen Bilanzierungsfehler dar. Denn die Zahlungen hätten entweder – mangels eines zivilrechtlich wirksamen, ernsthaft vereinbarten Darlehensvertrages – gar nicht erst als Forderung ergebnisneutral eingebucht werden dürfen, oder die Darlehensforderung hätte nach der oben dargestellten Rechtsprechung mit Einbuchung bereits als uneinbringlich einkommensmindernd ausgebucht werden müssen. 94

bb) Zwar führt allein eine steuerlich unangemessene Gestaltung eines Darlehensverhältnisses nicht automatisch dazu, dass dieses in der Bilanz nicht erfasst werden darf. Im Streitfall besteht jedoch die Besonderheit, dass das Darlehen nicht nur steuerlich, sondern auch zivilrechtlich nicht wirksam ist und somit der – als Forderung zu bilanzierende – Rückzahlungsanspruch aus § 488 BGB somit nicht besteht. 95

Ein eventuell bestehender Rückzahlungsanspruch aus ungerechtfertigter Bereicherung – dessen Bestehen der Senat an dieser Stelle dahin gestellt sein lassen kann – führt ebenfalls nicht dazu, dass die X. eine Forderung hätte bilanzieren dürfen, da dieser Anspruch weder unbestritten noch rechtskräftig festgestellt ist (vgl. BFH-Urteil vom 26.2.2014 I R 12/14, BFH/NV 2014, 1544 m.w.N.). 96

cc) Die Körperschaftsteuerbescheide des Q. der Streitjahre wurden aufgrund der Feststellungen der Steufa auch entsprechend berichtigt, wie sich aus den beigezogenen Steuerakten des Q. ergibt. Das zu versteuernde Einkommen wurde in den Änderungsbescheiden vom 15.11.2018 jeweils um die beim Kläger angesetzten vGA erhöht. 97

Wie sich aus dem Steufa-Bericht für die Kläger ergibt, waren die Darlehensforderungen bei der X. gewinnmindernd auszubuchen und außerbilanziell wieder hinzuzurechnen. 98

C. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO hinsichtlich der Einkommensteuer 2009-2012 und aus § 136 Abs. 2 FGO hinsichtlich der Zinsen zur Einkommensteuer 2009-2012. 99