FG Nürnberg, Urteil v. 07.05.2025 – 3 K 1201/24

Titel:

Verdeckte Gewinnausschüttung durch Yachtüberlassung: Keine steuerpflichtigen Kapitaleinkünfte ohne Einkünfteerzielungsabsicht

Normenketten:

EStG § 8 Abs. 2
EStG § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1
EStG § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2
EStG § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3
EStG § 17
KStG § 8 Abs. 3 Satz 2
KStG § 27 Abs. 8
KStG § 27 Abs. 8 Satz 9
AO § 163
FGO § 74
FGO § 100 Abs. 1

Leitsatz:

Die unentgeltliche Privatnutzung einer gesellschaftseigenen Yacht und deren Erwerb durch den beherrschenden Gesellschafter für einen symbolischen Preis erfüllen dem Grunde nach die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung. Steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen entstehen jedoch nicht, wenn die Beteiligung ausschließlich der verbilligten privaten Anschaffung und Nutzung der Yacht dient und nach einer Totalgewinnprognose keine Einkünfteerzielungsabsicht besteht. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Verdeckte Gewinnausschüttung, Fremdvergleich, Gewinnerzielungsabsicht, Billigkeitsentscheidung, Prozessökonomie, Vermögensvorteil, steuerneutrale Einlagenrückgewäh, Billigkeitsmaßnahme, Einlagenrückgewähr

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – VIII R 7/26

Tenor

1. Der Einkommensteuerbescheid 2012 vom 28.12.2023 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.09.2024 wird dahin geändert, dass die Kapitalerträge des Klägers um … € niedriger angesetzt werden und die Steuer entsprechend niedriger festgesetzt wird. Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

2. Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

3. Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

4. Das Urteil ist wegen der zu erstattenden Aufwendungen der Kläger vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Aufwendungen der Kläger die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leisten.

Tatbestand

1
Streitig ist, ob der Kläger Einkünfte aus Kapitalvermögen aus verdeckten Gewinnausschüttungen erzielt hat.

2
Die Kläger wurden im Streitjahr 2012 als Eheleute zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. In der Einkommensteuererklärung 2012, die am 20.12.2013 beim Finanzamt einging, waren neben anderen

Einkünften für den Kläger Kapitalerträge, die dem inländischen Steuerabzug unterlegen haben (xx €), und inländische Kapitalerträge, die nicht dem inländischen Steuerabzug unterlegen haben (xx €), erklärt. Im Einkommensteuerbescheid vom 12.02.2014 berücksichtigte das Finanzamt Einkünfte des Klägers aus Kapitalvermögen i.H.v. xx €.

3
Der Bescheid wurde mehrfach nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geändert. Zuletzt setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2012 mit Bescheid vom 30.08.2021 auf xx € herauf. Einkünfte des Klägers aus Kapitalvermögen berücksichtigte es dabei i.H.v. xx €.

4
Nachdem dem Finanzamt aufgrund von Kontrollmaterial bekannt geworden war, dass der Kläger an der T-Ltd. mit Sitz in Ausland beteiligt war, forderte ihn die Steuerfahndungsstelle des Finanzamts Stadt 2 im Rahmen von Ermittlungen nach § 208 Abs. 1 Nr. 3 Abgabenordnung (AO) mit Schreiben vom 02.03.2022 auf, Unterlagen und Verträge zur Gründung der Gesellschaft sowie Gewinnermittlungen ab dem Gründungsjahr vorzulegen und mitzuteilen, wie die Anschaffungskosten der Anteile finanziert wurden und was der Geschäftsgegenstand der Gesellschaft war.

5
Der Kläger teilte u.a. mit: "Wir hatten im Jahr 2010 ein Schiff der Firma X in Stadt 1 über deren Händler in Ausland gekauft. Dabei wurde auch die volle Mehrwertsteuer entrichtet. Die Bezahlung erfolgte über unsere Konten bei der Bank 1 in Stadt 2. […] Die Firma T-Ltd. wurde gegründet, um das bekannte Steuermodell für Schiffe zu nutzen, …". Wegen weiterer Einzelheiten wird auf das Schreiben des Klägers vom 07.03.2022 und die dem Schreiben beigefügten Anlagen Bezug genommen.

6
Auf ein Auskunfts- und Herausgabeersuchen der Fahndungsstelle vom 14.03.2022 an die X GmbH & Co. KG, welches diese zuständigkeitshalber an die X AG weiterleitete, wurden die Bestellung vom Juli 2010, die erste Anzahlungsrechnung an die Y-Ltd., die Auftragsbestätigung mit Firmenstempel und Unterschrift von Y-Ltd. vom 21.12.2010, die Übergabe- bzw. Übernahmebescheinigung vom 14.03.2011, die Spediteur-Übergabe vom 04.05.2011 und die CMR übersandt, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird. Die X GmbH & Co. KG teilte dazu mit, die Y-Ltd. sei ein Händler für Yachten, welche sie vom o.g. Hersteller (X AG) beziehe.

7
Am 06.12.2022 wurde durch die Steuerfahndungsstelle gegen den Kläger ein Steuerstrafverfahren eingeleitet. Dies wurde ihm mit Schreiben vom 10.01.2023 mitgeteilt.

8
Dem Finanzamt sei bekannt geworden, dass der Kläger, der damals beherrschender Gesellschafter der mit Sitz in Ausland gegründeten T-Ltd. gewesen sei, am 30.08.2012 von dieser Gesellschaft eine in deren Eigentum befindliche Yacht mit einem Zeitwert von xx € zu einem Preis von 1 € privat erworben habe. Nach Aktenlage liege eine verdeckte Gewinnausschüttung zu seinen Gunsten vor, die zu Einkünften aus Kapitalvermögen führe. Die Steuer betrage xx € (25 % von xx €). Es bestehe der Verdacht, dass der Kläger diese Einkünfte aus Kapitalvermögen vorsätzlich nicht erklärt und damit eine Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall begangen habe.

9
Mit Schreiben vom 16.01.2023, auf das wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, trug der Kläger u.a. vor, er sei am Stand der X auf einer Bootsmesse in Stadt 2 auf das "Ausland Modell" hingewiesen worden. Nachdem auch der deutsche Fachhändler der Marke der Firma Z darauf hingewiesen habe, sei er von der Seriosität der Sache ausgegangen. Nachdem sich herausgestellt habe, dass der Agent, der für die Erledigung der Formalitäten in Ausland zuständig sein sollte, der Händler gewesen sei, der ihn auf der Messe als erster auf das Verfahren angesprochen habe, habe er beschlossen, das Boot direkt in Ausland zu kaufen. Der Händler habe den Kauf und alle Formalitäten mit den Behörden professionell abgewickelt.

10
Eine Firma sei gegründet worden, die das Boot gekauft habe. Das Geld dafür habe er als Darlehen eingelegt, weil die Gesellschaft ja kein Kapital gehabt habe. Auch alle Folgekosten habe er aus eigener Tasche bezahlt. Als nach Beendigung der Firma das Eigentum auf ihn übergegangen sei, habe er praktisch

sein Darlehen in Form der Yacht zurückerhalten. Dafür noch einmal zu zahlen, hätte er nicht verstanden. Er habe keinerlei Unrechtsbewusstsein gehabt.

11
Im Fahndungsprüfungsbericht vom 01.12.2023 und im Ermittlungsbericht vom 01.12.2023, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, sind die wesentlichen Prüfungsfeststellungen wie folgt festgehalten: Den Ermittlungen der Steuerfahndung zufolge sei die T-Ltd. im Jahr 2011 vom Kläger auf Ausland gegründet worden, um im Rahmen eines bekannten Steuersparmodells ("Ausland-Modell") Vorsteuer bei den Anschaffungskosten zu sparen. Einen anderen Zweck habe die Gesellschaft nach den Angaben des Klägers nicht gehabt. Im Jahr 2010 habe der Kläger eine Yacht der X AG in Stadt 1 über deren Händler in Ausland, die Y-Ltd., bestellt (Auftragsbestätigung vom 21.12.2010, Übergabebescheinigung vom 14.03.2011, Spediteur-Übergabe am 04.05.2011). Mit Kaufvertrag vom 10.06.2011 habe die T-Ltd. die Yacht von der Y-Ltd. für xx € brutto (xx € netto) erworben. Die Hälfte der Vorsteuer (xx €) sei erstattet worden. Das Geld für den Kauf der Yacht habe aus dem Verkauf der "A Holding" im Jahr 2009 gestammt. In der Folge sei die Yacht nur vom Kläger privat genutzt worden, der dafür – entgegen den "Modell-Bedingungen" – kein Entgelt entrichtet habe. Im August 2012 habe der Kläger die Yacht zu einem Kaufpreis von 1 € ("and other considerations") erworben, vgl. Rechnung vom 30.08.2012. Auf der Gesellschafterversammlung vom 31.08.2012 sei sodann der Beschluss gefasst worden, die T-Ltd. zu liquidieren. Im Jahr 2013 sei die Liquidation abgeschlossen gewesen. Laut Angaben des Klägers existierten zur T-Ltd. keinerlei Unterlagen mehr. Den ganzen Vorgang habe er ohne seinen steuerlichen Vertreter abgewickelt.

12
Am 15.06.2015 sei die Yacht aus dem Deutschen Bootsregister abgemeldet und anschließend für xx € nach Kroatien verkauft worden. Nach Angaben des Klägers habe die Yacht, als er sie von der T-Ltd. erworben habe, einige Schäden aufgewiesen, die vor dem Weiterverkauf von ihm beseitigt worden seien. So sei alleine die Lackierung der Bordwand für xx € erneuert worden.

13
Anlässlich einer Besprechung am 09.02.2023 wurde laut Ermittlungsbericht einvernehmlich ein Zeitwert von xx € für den Zeitpunkt des Erwerbs durch den Kläger angesetzt, nachdem die X AG auf Nachfrage des Finanzamts mitgeteilt hatte, dass "das Schiff" – je nach Nutzung – nach 1,5 Jahren einen Wertverlust von 15 % bis 20 % auf den Anschaffungswert haben werde. Nach Auffassung des Prüfers ist dieser Betrag als verdeckte Gewinnausschüttung zu erfassen, da einem fremden Dritten die Yacht zu diesem Zeitpunkt nicht für einen Euro verkauft worden wäre. Da es sich bei der verdeckten Gewinnausschüttung um Kapitalerträge handle, ergebe sich hieraus eine Mehrsteuer i.H.v. xx €.

14
Eine weitere verdeckte Gewinnausschüttung ergibt sich nach Auffassung des Prüfers aus der unentgeltlichen Überlassung der Yacht an den Kläger durch die T-Ltd. im Zeitraum Januar bis August 2012. Gemäß den Leitlinien für die Registrierung von Yachten unter der Flagge Ausland für das "Ausland-Modell" gilt (u.a.):

- Es ist eine Körperschaft in Ausland zu gründen, auf deren Namen die Yacht registriert wird.

- Zwischen dieser und dem Nutzer der Yacht wird ein Finanzierungs-Leasing-Vertrag geschlossen.

- Die Yacht muss – möglichst zu Beginn des Leasingvertrages – nach Ausland kommen.

- Der Leasingnehmer hat an den Leasinggeber einen ersten Betrag i.H.v. 50 % des Wertes der Yacht zu leisten.

- Es sind monatliche Leasingraten zu zahlen; die Laufzeit des Leasingvertrages darf 36 Monate nicht übersteigen.

- Der Leasinggeber soll aus dem Leasingvertrag einen Gewinn erzielen, der den Wert der Yacht übersteigt.

- Ein etwaiger Kaufwert am Ende des Leasingvertrags darf nicht weniger als 1 % des ursprünglichen Wertes des Fahrzeugs betragen; dieser unterliegt dem Normalsatz der MwSt von 18 %.

15

Die Yacht sei dem Kläger, dem alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der T-Ltd. entgegen diesen Leasingbedingungen unentgeltlich überlassen worden. Ein Dritter hätte, wie vertraglich festgelegt, sowohl die einmalige Sonderzahlung als auch die monatlichen Leasingraten an die T-Ltd. leisten müssen. Der Wert der verdeckten Gewinnausschüttung bemisst sich laut Fahndungsprüfung nach den der T-Ltd. entstandenen Kosten für die Yacht zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags. Aus Vereinfachungsgründen legte der Prüfer der Ermittlung nur die anteilige AfA zugrunde (unterstellte Nutzungsdauer 20 Jahre).

16
Die gesamte verdeckte Gewinnausschüttung berechnete er wie folgt:

Teilwert zum 30.08.2012	xx €	
Nutzungsvorteil 01.01. bis 30.08.2012		
Anschaffungskosten	xx €	
Jahres-AfA (1/20)	xx €	
AfA 01.01. bis 30.08.2012 (8/12)	xx €	xx €
Summe		xx €

(verkürzte Steuer xx €)

17
Nach Auffassung des Prüfers handelte der Kläger vorsätzlich, als er die verdeckte Gewinnausschüttung in der Einkommensteuererklärung 2012 nicht erklärte. Wegen Einzelheiten hierzu wird auf die Ausführungen im Bericht Bezug genommen.

18
Das Finanzamt setzte – den Feststellungen und der Rechtsauffassung der Fahndungsprüfung folgend – mit nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 Abgabenordnung (AO) geändertem Bescheid vom 28.12.2023 die Einkommensteuer 2012 auf xx € herauf, die Zinsen zur Einkommensteuer auf xx € und den Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer auf xx €. Es berücksichtigte nun Kapitalerträge des Klägers i.H.v. xx € (abzüglich Sparerpauschbetrag xx €).

19
Mit Schreiben vom 25.01.2024 legten die Klägervertreter für die Eheleute Einspruch ein. Mit Schreiben vom 05.02.2024, auf das wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, beantragten sie die Aussetzung der Vollziehung (AdV) des angefochtenen Bescheides, begründeten den Einspruch und beantragten den Erlass einer Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO.

20
Mit Einspruchsentscheidung vom 30.09.2024, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, wies das Finanzamt die zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen Einsprüche der Eheleute als unbegründet zurück.

21
Die fristgerecht erhobene Klage ist – wie auch schon der Einspruch und der AdV-Antrag im Wesentlichen wie folgt begründet worden:

22
Die Steuerfestsetzung sei aus mehreren Gründen nicht rechtmäßig.

23
1. Zum einen liege das Halten der Anteile an der Gesellschaft für den Kläger im außersteuerlichen Bereich ("Liebhaberei").

24
2. Wenn keine Liebhaberei vorliege, müsse mindestens die Gegenleistung, die der Kläger erbracht habe, von der Besteuerung ausgenommen werden.

25
3. Darüber hinaus wäre im Jahr 2013 ein Liquidationsverlust entstanden, der zu einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte geführt hätte. Der damit verbundene Verlustrücktrag würde dazu führen, dass der Beklagte den Klägern noch Steuern für das Streitjahr und für das Jahr 2013 erstatten müsste.

26
4. Weiter sei bereits Festsetzungsverjährung eingetreten, da es am Steuerhinterziehungsvorsatz fehle.

27
5. Schließlich widerspreche die Steuerfestsetzung dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und sei dermaßen grob unbillig, dass ein "Erlass nach § 163 AO" unumgänglich wäre.

28
Zu 1. Liebhaberei (Einkünfte aus Kapitalvermögen)

29
Auch vermeintliche Kapitaleinkünfte gemäß § 20 EStG könnten außerhalb der steuerrechtlich relevanten Sphäre liegen, weshalb das Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht auch hier grundsätzlich zu prüfen und für jede einzelne Kapitalanlage getrennt zu beurteilen sei (vgl. BFH-Urteile vom 14.03.2017 VIII R 38/15 und vom 14.05.2014 VIII R37/12, BFH/NV 2014, 1883, jeweils m.w.N.).

30
Daran fehle es hier. Der Kläger habe die T-Ltd. lediglich deshalb gegründet und die Anteile an ihr gehalten, um das sog. "Ausland-Modell" umzusetzen. Den Erwerb und den Unterhalt des Schiffs habe er aus privaten, versteuerten Geldern finanziert. Er habe das Schiff ausschließlich für private Zwecke genutzt. Es sei von der T-Ltd. weder an Dritte vermietet noch sonst wie kommerziell genutzt worden. Der Kläger – und damit auch die T-Ltd. – habe mit dem Schiff nie "irgendeine Art von Einkommen" erzielen wollen. Nachdem es somit ausgeschlossen gewesen sei, dass der T-Ltd. Mittel von außerhalb zufließen würden, sei es auch ausgeschlossen gewesen, dass der Kläger Gewinne aus der Beteiligung hätte erwirtschaften können. Folgerichtig sei weder die Anschaffung noch die Einlage, noch die Unterhaltung des Schiffs steuerlich geltend gemacht worden. Wäre das Schiff Eigentum des Klägers statt der T-Ltd. gewesen, würde keiner auf die Idee kommen, hier einen steuerlich relevanten Sachverhalt anzunehmen.

31
Unterstellte man mit dem Beklagten positive Einkünfte durch die vermeintliche "vGA", müsste man diese wiederum mit dem – lt. Klägervertreter – "immensen Liquidationsverlust" verrechnen, wodurch eine positive Totalergebnisprognose ausgeschlossen sei. Dies gelte erst recht vor dem Hintergrund, dass der "ausgeschüttete" Wert des Schiffs um den eingetretenen Wertverlust zu kürzen gewesen sei, weshalb die Ausschüttung die ursprünglichen Anschaffungskosten nicht habe aufwiegen können.

32
Das Finanzamt beharre darauf, dass die T-Ltd. die Yacht "gekauft" habe. Hierfür gebe es keine Belege und es ergebe auch keinen Sinn. Der Kaufvertrag sei 2010 geschlossen, die T-Ltd. erst 2011 gegründet worden. Sie habe daher nicht Vertragspartnerin eines Kaufvertrags sein können. Außerdem schließe niemand einen Kaufvertrag über xx Euro mit einer Ltd. mit einem Stammkapital von xx Euro. Unstreitig habe der Kläger den Kaufpreis bezahlt. Wenn also der Kaufvertrag mit der T-Ltd. bestanden hätte, hätte der Kläger eine verdeckte Einlage dadurch geleistet, dass er die T-Ltd. von einer Verbindlichkeit befreit hätte. Ob es sich nun um die Einlage des Schiffs oder durch die Befreiung von einer Verbindlichkeit handle – der Wert der Investition sei identisch.

33
Hieran vermöchten die Argumente des Beklagten im Einspruchs- und AdV-Verfahren nichts zu ändern. Diese beschränken sich darauf, auf die BFH-Rechtsprechung zu verweisen, wonach die bloße Aussicht auf die Wertsteigerung einer Kapitalanlage zur Begründung der Einkünfteerzielungsabsicht ausreiche. Diese Einkunftserzielungsabsicht leite das Finanzamt daraus her, dass der Kläger über die Umsatzsteuerersparnis beim Erwerb im Falle des Weiterverkaufs "einen höheren Profit" erzielen können würde, als es bei einem Erwerb der Yacht in Deutschland der Fall gewesen wäre (Einspruchsentscheidung, Anlage K 2, Seite 12, vorletzter Absatz). Die Umsatzsteuerersparnis habe sich auf 9 % des Bruttokaufpreises beschränkt. Nach den Ermittlungsergebnissen des Beklagten unterliege eine solche Yacht aber im ersten Jahr normalerweise Wertverlusten von ca. 20 %. Dass daraus kein "Profit" zu ziehen sei, sei auf den ersten Blick deutlich. Folgerichtig gehe die Steuerfahndung nur von einem Gewinn in Höhe von xx € aus. Dieser reiche selbst unter Einbeziehung der Umsatzsteuerersparnis von ca. xx € niemals aus, um die ursprünglichen Anschaffungskosten von über xx €, die noch um weitere Zahlungen zur Unterhaltung des Schiffs zu

ergänzen seien, auszugleichen. Bei einem Gebrauchsgegenstand sei – anders als bei einer Immobilie – ein Wertzuwachs ausgeschlossen.

34
Der Kläger habe nur die Absicht gehabt, "sich etwas vom Kaufpreis zu ersparen". Dies begründe keine Einkunftserzielungsabsicht. Selbst wenn der Kläger an die T-Ltd. Miete gezahlt hätte, würde dies bei ihm keine Einkunftserzielungsabsicht begründen, da alles, was man aus der Gesellschaft an "Einkünften" ziehen könne, die Mittel seien, die man vorher hineingegeben habe. Dies führe nicht zu einer Steigerung der Leistungsfähigkeit.

35
Im Übrigen trage das Finanzamt die Darlegungs- und Beweislast für den Steueranspruch. Dass Unterlagen nicht mehr vorlägen, gehe daher nicht zu Lasten der Kläger. Diese hätten sich unverzüglich um die Beschaffung aller Unterlagen bemüht, als die Vorwürfe gegen sie erhoben worden seien. Diese Bemühungen hätten aber keinen Erfolg gehabt, weil die Aufbewahrungsfristen beim ausländischen Dienstleister abgelaufen und die Unterlagen dort nicht mehr vorhanden gewesen seien.

36
Zu 2 Gegenleistungen des Klägers

37
Als verdeckte Gewinnausschüttung setze das Finanzamt den vermeintlichen Wert der Yacht zum Zeitpunkt des Kaufvertragsschlusses (30.08.2012) in Höhe von xx € ohne Abzug von Gegenleistungen an. Nicht einmal den unstreitig gezahlten Euro habe es abgezogen. Darüber hinaus stünden aber auch andere abzuziehende Gegenleistungen im Raum. Der Kaufvertrag vom 30.08.2012 weise als Entgelt wörtlich "1,00 Euro and other considerations" aus. Übersetzt bedeute dies "1,00 Euro und andere Gegenleistungen". Was diese anderen Gegenleistungen seien, spezifiziere der Kaufvertrag nicht.

- Eine unentgeltliche Leistung des Schiffes (oder des dafür erforderlichen Geldbetrags) an die T-Ltd. wäre stets gesellschaftsrechtlich veranlasst und als verdeckte Einlage zu klassifizieren. Die Konsequenzen einer verdeckten Einlage berücksichtige der Beklagte aber nicht.

- Ignoriere man mit dem Finanzamt die verdeckte Einlage, so bleibe nur eine entgeltliche Übertragung, die zu Gegenansprüchen des Klägers führe. Denkbar sei die Klassifizierung der Einlage als Darlehen, welches zu Rückgewähr- und ggf. sogar Zinsansprüchen geführt hätte. Denkbar sei auch die Begleichung einer fremden Schuld, die bereicherungsrechtliche Ansprüche aus Rückgriffskondiktion hätte entstehen lassen.

38
Gleichwohl liege es näher, dass der Kläger, der alleiniger Director der T-Ltd. gewesen sei, hierbei Aufwendungsersatzansprüche analog § 670 BGB erworben habe. Das ausländische Gegenstück hierzu dürfte § xx sein. Der Wortlaut der Regelung laute: "xx "

- Am 31.08.2012, also einen Tag nach Abschluss des Kaufvertrags, habe der Kläger die Auflösung und Liquidierung der Gesellschaft beschlossen (vgl. Anlage K 5). Angesichts der Tatsache, dass die Yacht die einzige Daseinsberechtigung der T-Ltd. gewesen sei, sei dies auch nur logisch. Vor diesem Hintergrund könne die Vereinbarung der "anderen Gegenleistungen" bei sachgerechter Auslegung (§§ 133, 157 BGB) nur als Liquidationsvorbereitung ausgelegt werden, bei der der Kläger eine Verrechnung mit ihm zustehenden Gegenansprüchen aus der lt. Finanzamt entgeltlichen Übertragung der Yacht ein Jahr zuvor, einschließlich aufgelaufener Zinsen, durchführt habe. Es sei klar gewesen, dass die Gesellschaft keine Mittel haben würde, um dem Kläger über xx Euro zu zahlen.

39
Zu 3 Liquidationsverlust

40
Die vermeintliche vGA sei von einer Auflösung der Ltd. begleitet worden. Da diese keine Geschäftstätigkeit entfaltet habe, seien auch keine (nennenswerten) Verbindlichkeiten zu begleichen gewesen. Nachdem die Umsatzsteuererstattung erfolgt gewesen sei, habe die Liquidatorin dem Kläger das Restguthaben in Höhe von xx € ausgezahlt. Damit sei der Fall für ihn abgeschlossen gewesen.

41

Wenn man die Tatsache ignoriere, dass es sich hier um einen außersteuerlichen Tatbestand handle, würde dieser Vorgang im Jahr 2013 einen steuerlich relevanten Liquidationsverlust gemäß § 17 EStG begründen. Der Liquidationsverlust errechne sich wie folgt:

Anschaffungskosten	xx €	Kaufpreis plus xx € Stammkapital
Auskehrung	./. xx €	
Liquidationsverlust	xx €	

42
Nachdem es sich um Einkünfte aus § 17 EStG handle, sei das Teileinkünfteverfahren anzuwenden, sodass es gemäß § 49 Buchst. c, § 3c EStG zu einem steuerlich beachtlichen Verlust von xx € komme. Im Veranlagungszeitraum 2013 habe sich der Gesamtbetrag der Einkünfte der Ehegatten auf xx € belaufen (vgl. Anlage K 8). Unter Heranziehung des Liquidationsverlustes ergebe sich ein Verlustrücktrag von xx € ins Jahr 2012, der mit der vermeintlichen vGA hätte verrechnet werden können, weil der Kläger die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG zur Option zum Teileinkünfteverfahren erfüllt habe. Folgerichtig wäre auf seinen Antrag hin ein Teilbetrag der vGA von xx € der Versteuerung unterworfen – dieser Wert liege aber unterhalb des Verlustrücktrags. Ohne Annahme einer Liebhaberei würde man zu dem Ergebnis kommen, dass nicht nur die "vGA" steuerfrei erfolgt sei, vielmehr wäre auch die Steuerschuld der Kläger für das Jahr 2012 drastisch reduziert worden. Darauf sei jedoch nicht vertieft einzugehen.

43
Zu 4 Festsetzungsverjährung (Hinterziehungsvorsatz)

44
Nach Auffassung der Klägervertreter stand dem Erlass des geänderten Einkommensteuerbescheides vom 28.12.2023 mangels eines – zumindest bedingten – Hinterziehungsvorsatzes des Klägers der Eintritt der Festsetzungsverjährung eingetreten. Wegen näherer Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Klägervertreter Bezug genommen.

45
Zu 5 Unbilligkeit, § 163 AO

46
Nachdem der hiesige Vorgang vollständig aus den versteuerten Geldern des Klägers bezahlt worden sei, handle es sich wirtschaftlich um eine steuerneutrale Einlagenrückgewähr. Zwar sehe das Gesetz hierzu die Formalität des steuerlichen Einlagekontos (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, § 27 KStG) vor, welches im Streitfall unstreitig für die T-Ltd. nicht geführt worden sei; die Frist zum Antrag nach § 27 Abs. 8 KStG sei abgelaufen. Jedoch liege dieser Fall so deutlich, dass die Berufung auf ein steuerliches Einlagenkonto purer Formalismus sei. Eine Besteuerung einer solchen Einlagenrückgewähr widerspreche zudem auch dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, nachdem sich die Leistungsfähigkeit des Klägers durch diesen Geschäftsvorfall nicht erhöht habe. Würde man – aus Sicht der Klägervertreter fälschlicherweise – unterstellen, dass der Kläger mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt habe, müsste man auch die Liquidationsverluste einbeziehen, weil das steuerliche Einlagenkonto nach der vGA nicht ausgeschöpft wäre. Die Behandlung als steuerrelevanter Sachverhalt hätte dabei sogar beachtliche Steuervorteile für die Kläger mit sich gebracht, wie oben unter 3. vorgerechnet worden sei.

47
Sollte die Anwendung der steuerrechtlichen Regelungen zu einem anderen Ergebnis führen, so müsse dies durch eine entsprechende Festsetzung aus Billigkeitsgründen (§ 163 AO) geändert werden. Wegen des groben Verstoßes gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sei hier das Ermessen auf null reduziert. Ein entsprechender Antrag sei bereits in der Einspruchsbegründung gestellt worden.

48
Die Prozessbevollmächtigten beantragen, den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 28.12.2023 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.09.2024 dahin zu ändern, dass die Kapitalerträge des Klägers um xx € niedriger angesetzt werden und die Steuer entsprechend niedriger festgesetzt wird.

49
Die Vertreterin des beklagten Finanzamts beantragt, die Klage abzuweisen.

50
Beide Beteiligte beantragen für den Fall ihres Unterliegens die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung.

51
Das Finanzamt hat unter Bezugnahme auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung im Wesentlichen noch wie folgt Stellung genommen:

52
Zu 1 Liebhaberei

53
Nicht der Kläger, sondern die T-Ltd. habe die Yacht erworben, welche im Jahr 2010 bei der "X AG" von der Y-Ltd." (Bl. 63 der Ermittlungsakte) bestellt worden sei. Die T-Ltd. sei am 21.03.2011 in das ausländische Register eingetragen worden (s.a. Anlage K 3 zur Klagebegründung). Die T-Ltd. habe die Yacht am 10.06.2011 von der Y-Ltd. erworben (Bl. 45 der Ermittlungsakte). Ohne den Erwerb der Yacht durch die Ltd. hätte das "Ausland-Modell" überhaupt nicht angewendet werden können.

54
Der Kläger habe 100 % der Anteile an der T-Ltd. in seinem Privatvermögen gehalten. Die Yacht sei notwendiges Betriebsvermögen der T-Ltd. gewesen. Bei einer Kapitalgesellschaft gebe es weder ein "Privatvermögen" noch könne ein Gegenstand für private Zwecke entnommen werden. Werde ein Unternehmensgegenstand von einem Gesellschafter unentgeltlich privat genutzt, stelle dies eine verdeckte Gewinnausschüttung (vgA) dar.

55
Die durch den Betrieb der Yacht angefallenen Kosten seien Betriebsausgaben der T-Ltd. gewesen. In welcher Höhe der Kläger diese übernommen habe und welche Auswirkungen sich dadurch im Hinblick auf Einlagen ergeben haben könnten, könne nicht mehr ermittelt werden, da keine Buchhaltungsunterlagen vorlägen und den Angaben des steuerlichen Vertreters zufolge kein steuerliches Einlagenkonto geführt worden sei.

56
Der Kläger habe als Gesellschafter-Geschäftsführer der T-Ltd. den Kauf der Yacht veranlasst. Bei den Kaufpreiszahlungen aus seinem privatem Vermögen handle es sich steuerlich um verdeckte Einlagen in "seine" Gesellschaft. Die direkte Zahlung des Kaufpreises stelle lediglich einen abgekürzten Zahlungsweg dar. Gleiches gelte für die vom Kläger privat bezahlten Kosten für den Unterhalt und die Reparatur. Die Behauptung des Klägervertreters, das Finanzamt habe das Thema "verdeckte Einlage" ignoriert, sei unzutreffend. Für die Besteuerung der T-Ltd. sei aber die ausländische Finanzverwaltung zuständig gewesen. Der Beklagte habe nur die steuerlichen Folgen für den in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter/Geschäftsführer, den Kläger, gezogen.

57
Das Vorbringen des Klägers, wonach es zu keinem Zeitpunkt seinem Willen entsprochen haben solle, dass die Yacht an Dritte vermietet oder in sonstiger Weise kommerziell genutzt werden sollte, sei als Schutzbehauptung zu werten. Gemäß den ausländischen Vorschriften zum "Ausland-Modell" sei Voraussetzung gewesen, dass die Ltd., die eine Yacht mit Vorsteuerabzug erwarb und mit dieser in der Folgezeit steuerpflichtige Umsätze erzielt. Dies sei dem Kläger bekannt gewesen.

58
Vom Beklagten sei zum Zeitpunkt des Erwerbs der Yacht für 1 € durch den Kläger ein Restwert i.H.v. xx € als gemeiner Wert der vGA angesetzt worden. Drei Jahre später (2015) habe der Kläger die Yacht für xx € verkauft. Daraus ergebe sich, dass der tatsächliche Wert der Yacht am 30.06.2012 sogar wesentlich höher gewesen sei. Da der tatsächliche Verkehrswert der Yacht zum Zeitpunkt des Erwerbs durch den Kläger eher bei ca. xx € gelegen haben dürfte, sei eine mögliche Gewinnrealisierung nicht abwegig gewesen. Der niedriger angesetzte Wert sei – nach Rücksprache mit der Steuerfahndungsstelle – ein Entgegenkommen an den Kläger gewesen, um eine Einigung zu erleichtern. Außerdem seien noch sämtliche vom Kläger vorgebrachten Argumente, wie von ihm getragene Reparaturkosten etc., für die Wertminderung anerkannt worden, obwohl er auch dazu keine Belege habe vorlegen können.

59
Das vorliegende Ausland-Modell wäre genauso wenig lukrativ gewesen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer die zugrundeliegenden Vorgaben des ausländischen Staates eingehalten und die Yacht steuerpflichtig an sich selbst zu einem angemessenen Preis vermietet hätte. Nur durch die vorsätzliche Nichtbeachtung der ausländischen Vorschriften habe er erreicht, dass zumindest die erstattete Vorsteuer bei ihm verblieben sei.

60
Wenn die T-Ltd. tatsächlich keine Gewinne erzielt habe, beruhe dies im Übrigen nur darauf, dass auf den durch das Finanzierungsleasing möglichen Gewinn aus Gründen verzichtet worden sei, die in der Gesellschafterstellung des Klägers und seinen persönlichen Freizeitinteressen gelegen hätten.

61
Zu 2 (andere) Gegenleistung

62
Da kein steuerliches Einlagenkonto geführt worden sei, seien die Einlassungen zu den ggf. als nachträgliche Anschaffungskosten bei der Ermittlung eines Veräußerungsverlustes nach § 17 EStG zu berücksichtigenden weiteren Zahlungen, Einlagenrückgewähr und eventuelle weitere Auskehrungen bei Liquidation der T-Ltd. nicht nachprüfbar.

63
Was Letzteres betreffe, ergebe sich aus der Bankanweisung vom 06.12.2013 (Anlage K 6 zur Klagebegründung) lediglich, dass eine Frau "B als Liquidatorin" eine Auszahlung an den Kläger i.H.v. xx € angewiesen habe. Als Verwendungszweck sei "Transfer" genannt. Laut Klägervertreter solle diese Zahlung eine Auskehrung aus dem Restbetrag des Gesellschaftskontos sein. Ob dies die einzige gewesen sei, ergebe sich daraus aber nicht.

64
Zu 3 Liquidationsverlust

65
Zur Ermittlung der Höhe eines Verlustes nach § 17 EStG wären Unterlagen zur T-Ltd. erforderlich. Aufgrund der fehlenden Bilanzen sei aber nicht feststellbar, wie hoch das Einlagenkonto zum Zeitpunkt der Liquidation gewesen sei.

66
Bei nicht der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland unterliegenden Gesellschaften könne das steuerliche Einlagenkonto gesondert festgestellt werden. Der Antrag sei beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu stellen. Ein solcher Antrag sei vom Kläger aber nach Aktenlage nicht gestellt worden. Die Fristen dafür seien inzwischen abgelaufen (§ 27 Abs. 8 Satz 4 KStG).

67
Einer nachträglichen Berücksichtigung eines Verlustes nach § 17 EStG in 2013 stehe im Übrigen bereits entgegen, dass Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Und auch wenn Letzteres nicht der Fall wäre, so wäre eine Änderung, für die nur § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO in Betracht käme, aus dem Grunde abzulehnen, da dem Kläger ein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden der steuermindernden Tatsachen treffe.

68
Zu 4 Festsetzungsverjährung, Hinterziehungsvorsatz

69
Der Kläger habe es unterlassen, dem Finanzamt seine ausländische Firmenbeteiligung nach § 138 Abs. 2 AO mitzuteilen. Er habe bei den Aktivitäten um die Yacht seinen langjährigen Steuerberater nicht einbezogen, obwohl es sich ihm als erfahrenen Kaufmann habe aufdrängen müssen, dass sich bei einer Vorsteuererstattung, dem dazu notwendigen Leasingvertrag, etc., steuerlich relevante Vorgänge ergeben würden. Auch wenn der Kläger Herrn C vor Ort als "Berater" gehabt und diesem die Abwicklung mit den ausländischen Behörden überlassen habe, so habe jener vermutlich nicht über fundierte Kenntnisse in deutschem Einkommensteuer- und Körperschaftssteuerrecht verfügt. Es sei daher für das Finanzamt nach wie vor nicht glaubhaft, dass der Kläger angenommen haben wolle, das alles würde für ihn überhaupt keine

steuerliche Relevanz haben. Er habe es nach Ansicht der Beklagten vorsätzlich unterlassen, sich bei diesem steuerlichen Sachverhalt mit Auslandsbezug steuerliche Beratung einzuholen. Durch die von ihm selbst gewählte Gestaltung des Yachtkaufes schulde er nun die von der Steuerfahndung ermittelten Beträge.

70
Zu 5. gröbste Unbilligkeit

71
Eine steuerneutrale Einlagenrückgewähr sei nicht mehr möglich, sobald das steuerliche Einlagenkonto bei der Kapitalgesellschaft festgeschrieben sei. Gemäß § 27 Abs. 8 u. 5 KStG gelte die Einlagenrückgewähr hier als mit 0 € bescheinigt. Die Verrechnung einer bewirkten verdeckten Gewinnausschüttung mit dem Einlagenkonto sei daher rückwirkend nicht mehr möglich. Auch wenn der Klägervertreter dies als puren Formalismus bezeichne, müsse er sich an die geltenden gesetzlichen Bestimmungen halten. Eine Änderung der bisherigen Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen (§ 163 AO) scheide daher aus.

72
Auch im Übrigen sei für die Beklagte keine "Unbilligkeit" erkennbar.

73
Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die dem Gericht vorliegenden Akten, die Schriftsätze der Beteiligten und die Sitzungsniederschrift Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

74
Die Klage ist begründet. Das Finanzamt hat zu Unrecht angenommen, dass der Beteiligung des Klägers an der T-Ltd. eine zu steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen aus verdeckten Gewinnausschüttungen führende Gewinnerzielungsabsicht zugrunde liegt. Die Kläger sind daher durch den angefochtenen Bescheid in ihren Rechten verletzt, § 100 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO).

75
1. Eine Aussetzung des gerichtlichen Verfahrens gemäß § 74 FGO bis zur rechtskräftigen Entscheidung über den Billigkeitsantrag der Kläger nach § 163 AO hält das Gericht nicht für ermessensgerecht.

76
a) Voraussetzung für die Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 FGO ist, dass die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreits bildet oder von einer Verwaltungsbehörde festzustellen ist.

77
b) Nach der Rechtsprechung des BFH ist ein Verfahren über einen Antrag auf Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO grundsätzlich gegenüber dem Festsetzungsbescheid vorgreiflich (so schon BFH-Beschluss vom 31.07.1997 IX B 13/97, BFH/NV 1998, 201). Der Antrag auf abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen erzeugt für sich jedoch noch keine Pflicht des Finanzgerichts zur Aussetzung des Klageverfahrens gegen den Steuerbescheid. § 74 FGO räumt dem Finanzgericht hinsichtlich der Aussetzungsentscheidung ein Ermessen ein. Das Gericht muss bei seiner Entscheidung prozessökonomische Gesichtspunkte einerseits und die Interessen der Beteiligten andererseits gegeneinander abwägen (BFH-Beschluss vom 26.02.1996 V B 81/95, BFH/NV 1996, 571).

78
Bei der Abwägung prozessökonomischer Gesichtspunkte kann eine Rolle spielen, dass der Streitgegenstand des Verfahrens, das ausgesetzt werden soll, und der des Verfahrens, dessentwegen ausgesetzt werden soll, ein Verhältnis zueinander aufweisen, wie es zwischen Folgebescheid und Grundlagenbescheid gegeben ist (BFH-Beschluss vom 04.12.1987 V S 9/85, BStBl II 1988, 702). Das Verfahren über einen Folgebescheid ist in der Regel auszusetzen, um den Erlass eines Grundlagenbescheides herbeizuführen (BFH-Urteil in BStBl II 1994, 81). In den Fällen eines Antrags auf Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO ist aber auch zu berücksichtigen, wann der entsprechende Antrag bei dem Finanzamt gestellt worden ist (vgl. BFH-Beschluss vom 21.09.1994 IV B 95/93, BFH/NV 1995, 325)

und in welchem Stand sich das Verfahren befindet. In der Ermessensentscheidung über die Aussetzung des Verfahrens ist weiter zu berücksichtigen, ob ein Interesse der Beteiligten an der Aussetzung besteht (vgl. BFH-Urteil vom 18.07.1990 I R 12/90, BStBl II 1990, 986; BFH-Beschluss vom 31.07.1997 IX B 13/97, BFH/NV 1998, 201).

79
c) Die Klägervertreter haben bereits in der Einspruchs- und nochmals in der Klagebegründung vom 20.12.2024 geltend gemacht, die Steuerfestsetzung widerspreche dem Prinzip der Besteuerung der Leistungsfähigkeit und sei dermaßen grob unbillig, dass ein "Erlass nach § 163 AO" unumgänglich wäre. Dies ist nach Auffassung des Gerichts als an das Finanzamt gerichteter Antrag auf Erlass einer Billigkeitsentscheidung zu sehen.

80
Das Finanzamt hat in der Klageerwiderung ausgeführt, eine Änderung der bisherigen Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen (§ 163 AO) scheide aus. Auch wenn der Klägervertreter dies als puren Formalismus bezeichne, müsse er sich an die geltenden gesetzlichen Bestimmungen (hier: zum steuerlichen Einlagenkonto, § 27 Abs. 8 und 5 KStG) halten. Im Übrigen sei keine Unbilligkeit erkennbar. Selbst wenn es sich bei dieser Äußerung um einen Ablehnungsbescheid handeln sollte, wäre hiergegen im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung noch kein Einspruch eingelegt gewesen. (Die Einspruchseinlegung wäre aber noch möglich gewesen, da aufgrund der fehlenden Rechtsbehelfsbelehrung die Jahresfrist des § 356 Abs. 2 Satz 1 AO gilt).

81
d) Die Abwägung prozessökonomischer Gesichtspunkte spricht im Streitfall gegen eine Aussetzung des Verfahrens bis zur rechtskräftigen Entscheidung über den Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO. Der Rechtsstreit über das Festsetzungsverfahren ist entscheidungsreif. Das Steuerstrafverfahren ist noch anhängig. Im Billigkeitsverfahren müsste nach der ablehnenden Entscheidung des Finanzamts erst noch Einspruch eingelegt und über diesen entschieden werden. Ggf. würde sich noch ein Klageverfahren anschließen. Es ist davon auszugehen, dass dies die Entscheidung im Festsetzungsverfahren um mindestens ein halbes Jahr (Einspruchsentscheidung) oder ein Jahr (Einspruchs- und Klageverfahren) verzögern würde, da nach der Äußerung des Finanzamts nicht davon auszugehen ist, dass der Einspruch Erfolg haben wird.

82
Ein berechtigtes Interesse der Beteiligten an der Aussetzung des gerichtlichen Verfahrens kann das Gericht nicht erkennen, zumal eine später möglicherweise ergehende Billigkeitsregelung nach § 163 AO als Grundlagenbescheid zu einer Änderung der Steuerfestsetzung führen würde. Es wurde auch von keiner Seite geltend gemacht.

83
2. Dem Grunde nach sind die Voraussetzungen einer vGA sowohl bei der kostenfreien Nutzung der Yacht durch den Kläger als auch beim Erwerb derselben durch ihn für den symbolischen Preis von nur 1 € erfüllt.

84
a) Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen ("sonstige Bezüge") gehören u.a. Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Anteile im vorgenannten Sinne können auch an ausländischen Kapitalgesellschaften gehalten werden, die ihrem Typus nach einer entsprechenden deutschen Gesellschaft vergleichbar sind (BFH-Urteil vom 12.06.2013 I R 109-111/10, BStBl II 2013, 1024), was bei einer ausländischen Ltd. der Fall ist, die einer deutschen GmbH gleicht. Zu den sonstigen Bezügen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG.

85
b) Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gehören die Bezüge jedoch nicht zu den Einnahmen, soweit sie aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 Körperschaftsteuergesetz (KStG) als verwendet gelten.

86
Mit den SEStEG vom 07.12.2006 (BStBl I 2007, 4) wurde § 27 KStG dahingehend ergänzt, dass Körperschaften, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU unbeschränkt steuerpflichtig sind, unter den dort

genannten Voraussetzungen eine Einlagenrückgewähr i.S.d. § 27 KStG erbringen können. Allerdings gelten nach § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG alle Leistungen dieser ausländischen Körperschaften als Gewinnausschüttungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn eine gesonderte Feststellung der Einlagenrückgewähr nach § 27 Abs. 8 KStG nicht erfolgt ist. In diesem Fall sind die Leistungen wegen der ausdrücklichen gesetzlichen Fiktion als steuerpflichtige Einnahmen zu behandeln. (Buge, in HHR EStG/KStG, Lfg. 294, § 20 KStG, Anm. 102).

87
c) Die tatbestandlichen Voraussetzungen der vGA sind im Gesetz nicht definiert. Nach der Rechtsprechung des BFH liegt eine vGA i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vor, wenn eine Körperschaft 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 zugeflossen ist (BFH-Urteil vom 19.06.2007 VIII R 54/05, BStBl II 2007, 830; Urteil vom 21.08.2007 I R 29/07, BFH/NV 2008, 2133).

88
aa) Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt nach ständiger Rechtsprechung regelmäßig vor, wenn die Körperschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. (Buge, in HHR EStG/KStG, Lfg. 294, § 20 KStG, Anm. 81 m.w.N.). Die Feststellungslast für das Vorliegen einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung trägt das Finanzamt. Ob die Vorteilsgewährung einem Fremdvergleich standhält, ist an den Kriterien der Angemessenheit, Üblichkeit und Ernsthaftigkeit zu messen (Buge, in HHR EStG/KStG, Lfg. 294, Anm. 90). So müssen Kaufverträge zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter insbesondere zu angemessenen Preisen abgeschlossen werden; ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer würde von fremden Dritten stets zu Einkaufspreisen kaufen bzw. an Dritte zu Verkaufspreisen verkaufen. Abweichungen zuungunsten der Kapitalgesellschaft führen außerhalb zulässiger Bandbreiten zu einer vGA (Janetzko, in HHR EStG/KStG, Lfg. 306, § 8 KStG Anm. 366 "Kriterien des Fremdvergleichs" m.w.N.). Mietet ein Gesellschafter von der Kapitalgesellschaft zu einem unangemessen niedrigen Mietzins, liegt ebenfalls eine vGA vor. Zur Ermittlung des angemessenen Mietzinses ist vorzugsweise ein direkter Drittvergleich durchzuführen. Ist das nicht möglich, ist der angemessene Mietzins unter Berücksichtigung der Marktverhältnisse zu schätzen. (Vgl. dazu Janetzko, in HHR EStG/KStG, Lfg. 306, § 8 KStG Anm. 381 "Kriterien des Fremdvergleichs" m.w.N.).

89
bb) Für eine Vorteilsgewährung reicht jedes Tun oder Unterlassen der Kapitalgesellschaft aus. Zumeist liegt der Leistung der Kapitalgesellschaft, die einen Vorteil für den Gesellschafter enthält, ein Rechtsgeschäft zugrunde, das auch in einem Verzicht der Kapitalgesellschaft auf Ansprüche oder sonstige Rechte zugunsten des Gesellschafters bestehen kann. Ein Rechtsgeschäft mit dem Gesellschafter ist aber nicht Voraussetzung der Vorteilsgewährung. Diese muss auch nicht auf einer Rechtshandlung der Gesellschaftsorgane beruhen.

90
Die bloß tatsächliche Möglichkeit des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft, ein betriebliches Wirtschaftsgut der Kapitalgesellschaft auch privat nutzen zu können, führt für sich genommen beim Gesellschafter aber noch nicht zu einer vGA. Andernfalls müssten Kapitalgesellschaften vorsorglich Nutzungsverbote gegenüber ihren Gesellschaftern aussprechen, um eine vGA zu vermeiden. Eine vGA kann aber anzunehmen sein, wenn die Gesellschaft ihrem Gesellschafter ein betriebliches Wirtschaftsgut unentgeltlich oder verbilligt auch zur privaten Nutzung überlassen hat (Zuwendung). Dann liegt der Vorteil des Gesellschafters bereits in der Möglichkeit der privaten Nutzung; einer tatsächlichen Nutzung bedarf es nicht (BFH-Urteil vom 01.10.2024 VIII R 4/21, BFH/NV 2025, 157). So kann die unentgeltliche, ganzjährige Nutzungsüberlassung einer spanischen (Ferien-)Immobilie beim nutzungsberechtigten Gesellschafter zu einer vGA nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG führen (BFH-Urteil vom 12.06.2013 I R 109-111/10, BStBl II 2013, 1024). Eine vGA kann auch vorliegen, wenn der Gesellschafter das betriebliche Wirtschaftsgut ohne Nutzungsvereinbarung oder entgegen einem Nutzungsverbot privat nutzt und sich so zulasten der Gesellschaft einen Vorteil verschafft, der ihm von der Gesellschaft nicht zugewendet worden ist.

91

cc) Die Art des Vermögensvorteils ist für die Erfassung als sonstiger Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG unerheblich. Jeder hinreichend bestimmbare, messbare Vorteil reicht aus (BFH-Urteil vom 23.10.1985 I R 248/81, BStBl II 1987, 455). Die Vorteilsgewährung kann auch darin bestehen, dass die Gesellschaft Aufwendungen trägt, die jedoch im Interesse des Gesellschafters liegen, oder wenn sie im Interesse des Gesellschafters ein Wirtschaftsgut unterhält, z.B. eine Yacht, und aus diesem Anlass Aufwendungen trägt, ohne dass sich der Gesellschafter zu deren Ersatz verpflichtet.

92
Unterhält eine Kapitalgesellschaft im Interesse eines oder mehrerer Gesellschafter ein Wirtschaftsgut und entstehen ihr aus diesem Anlass Verluste, ohne dass sich der oder die Gesellschafter zu einem Verlustausgleich zuzüglich der Zahlung eines angemessenen Gewinnaufschlages verpflichtet haben, so ist in dem Verzicht auf die Vereinbarung eines Aufwendungsersatzanspruches in Höhe des im jeweiligen Veranlagungszeitraum angefallenen Verlustes zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags eine vGA i.S. des § 8 Abs.3 Satz 2 KStG und eine andere Ausschüttung i.S. des § 27 Abs.3 Satz 2 KStG anzunehmen. Evtl. Einnahmen oder sonstige Vorteile, die die Kapitalgesellschaft aus der Verlusttätigkeit erzielt, können die vGA mindern. (BFH-Urteil vom 04.12.1996 I R 54/95, BFHE 182, 123).

93
dd) Eine vGA setzt nicht voraus, dass die handelnden Personen subjektiv eine solche vornehmen wollen. Sie müssen weder den Tatbestand einer vGA kennen noch ihre Handlungen rechtlich zutreffend einordnen. Auch eine Einigung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft über eine vGA ist nicht notwendig (BFH-Urteil vom 28.01.1992 VIII R 207/85, BStBl II 1992, 605). Ein Rechtsirrtum der handelnden Personen steht einer verdeckten Gewinnausschüttung regelmäßig nicht entgegen. Der BFH hat hierzu zuletzt – einschränkend – entschieden, dass für die Frage, ob eine Vermögensverschiebung von einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, bei der Prüfung eines möglicherweise fehlenden Zuwendungswillens aufgrund Irrtums des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht darauf abzustellen sei, ob einem ordentlich und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiter der Irrtum gleichfalls unterlaufen wäre. Maßgebend sei allein, ob der konkrete Gesellschafter-Geschäftsführer einem solchen Irrtum unterlegen sei (BFH-Urteil vom 22.11.2023 I R 9/20, BStBl II 2024, 523). Fehle es an jeglichem finalen Zuwendungswillen in Richtung eines Vermögenstransfers zu Lasten der Gesellschaft und zugunsten des Gesellschafters und stehe fest, dass die Vorteilsverschiebung nicht aus gesellschaftlichen Gründen erfolgt sei, könne eine vGA wegen fehlender konkreter Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis ausscheiden.

94
ee) Der im Rahmen einer vGA gewährte Vermögensvorteil ist beim Anteilseigner, der seine Beteiligung im Privatvermögen hält, nach § 8 EStG zu bewerten (BFH-Urteil vom 06.12.2005 VIII R 70/04, BFH/NV 2006, 722). Nach § 8 Abs. 2 EStG ist eine nicht in Geld bestehende verdeckte Gewinnausschüttung mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort anzusetzen.

95
d) Bei Zugrundelegung dieser Grundsätze sind sowohl die kostenlose Nutzung der im Eigentum der T-Ltd. stehenden Yacht durch den Kläger und seine Frau als auch der Erwerb der Yacht von der Ltd., die einer deutschen GmbH vergleichbar ist, durch den Kläger für nur 1 € als vGA zu bewerten. Einem Fremden Dritten wäre die Yacht von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführer nicht kostenlos zur Nutzung überlassen worden; an einen Fremden Dritten wäre sie auch nicht für nur einen Euro verkauft worden zu einem Zeitpunkt zu dem nach Auskunft der Herstellerfirma maximal von einem Wertverlust von 20 % gegenüber dem Einkaufspreis auszugehen war. Wie oben dargestellt kommt es nicht darauf an, ob dem Kläger als Gesellschafter-Geschäftsführer der Ltd. und als Nutznießer bewusst war, dass es sich um vGA handelt. Die für die Bewertung der vGA vom Finanzamt angesetzten Beträge sind nicht zu beanstanden, sondern eher (zu) niedrig angesetzt.

96
Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, dass gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG die Bezüge nicht zu den Einnahmen gehören, soweit sie aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 Körperschaftsteuergesetz (KStG) als verwendet gelten. Im Streitfall war die T-Ltd. in Ausland, einem anderen Mitgliedstaat der EU, unbeschränkt steuerpflichtig. Nach § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG gelten alle Leistungen dieser ausländischen Körperschaft als

Gewinnausschüttungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn eine gesonderte Feststellung der Einlagenrückgewähr nach § 27 Abs. 8 KStG – wie hier – nicht erfolgt ist. In diesem Fall sind die Leistungen wegen der ausdrücklichen gesetzlichen Fiktion als steuerpflichtige Einnahmen zu behandeln. (Buge, in HHR EStG/KStG, Lfg. 294, § 20 KStG, Anm. 102).

97
3. Die Besteuerung dieser Einnahmen scheitert jedoch nach Auffassung des Gerichts daran, dass auch bei Kapitaleinkünften nach ständiger Rechtsprechung eine Einkünfteerzielungsabsicht i.S. einer Totalgewinnprognose erforderlich ist (BFH-Urteil vom 12.06.2013 I R 109-111/10, BStBl II 2013, 1024 m.w.N.). Die bloße Ertraglosigkeit der Beteiligung schadet dabei nicht; es genügt dafür jede auch noch so geringe Ertragserwartung, auch die bloße Aussicht auf steuerbare Veräußerungsgewinne (z.B. BFH-Urteile vom 15.12.1999 X R 23/95, BStBl II 2000, 267; vom 30.03.1999 VIII R 70/96, BFH/NV 1999, 1323; BFH-Beschluss vom 29.10.1998 VIII B 43/98, juris).

98
a) Im Streitfall bestand aufgrund der konkreten Ausgestaltung des Sachverhalts nach Auffassung des Gerichts keine Aussicht des Klägers, einen Totalgewinn aus seiner Beteiligung erzielen zu können. Die Ltd. war nur deshalb errichtet worden, weil diese die Yacht im Rahmen des "Ausland-Modells" kostengünstiger (Vorsteuererstattung) erwerben konnte als die Kläger selbst als Privatpersonen.

99
Nach dem glaubhaften Vortrag der Kläger und dem tatsächlichen Ablauf sollte die Ltd. die Yacht nie an Dritte verchartern, sondern diese ausschließlich dem Kläger und seiner Ehefrau zur Privatnutzung überlassen. Die Eheleute, die vorher schon auf gecharterten Fahrzeugen unterwegs gewesen waren, hatten, wie sie glaubhaft schilderten, ursprünglich vorgehabt, sich selbst nach Beendigung seiner beruflichen Tätigkeit einen Lebenstraum zu erfüllen und eine Yacht zu kaufen, um mit dieser Fahrten im Mittelmeer zu unternehmen. Dann wurde ihnen das "Ausland-Modell" schmackhaft gemacht, mit dem – bei relativ geringem persönlichen und finanziellen Aufwand – der Erwerb der Yacht aufgrund der Vorsteuererstattung zu einem deutlich günstigeren Preis möglich war. Dass die Yacht dann nicht ihnen selbst gehören würde, sondern der T-Ltd., war für sie nicht relevant, da der Kläger ja deren alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer sein würde. Es änderte auch nichts daran, dass sie – was ihnen das Gericht glaubt – nicht vorhatten, die soeben für xx Euro erworbene, nach ihren Wünschen ausgestattete von ihnen ausgeschmückte Yacht an Fremde Dritte zu verchartern, die diese im Zweifel nicht pfleglich behandeln würden.

100
b) Laufende Einnahmen der Ltd. konnten so nicht erzielt werden. Da die Ltd. außer der Stammeinlage von xx € über kein Vermögen verfügte und auch keine Kredite aufnahm, musste der Kläger alle Aufwendungen (Gründungskosten der Ltd.; Kaufpreis, Unterhalt, Liegegebühren, Reparaturen der Yacht) im Wege der Privateinlage aus eigener Tasche bezahlen.

101
c) Es bestand auch keine Aussicht auf einen die getätigten Aufwendungen übersteigenden Veräußerungsgewinn. Bei der Yacht handelt es sich um ein abnutzbares Wirtschaftsgut. Anders als bei Immobilien oder Liebhaberobjekten (Oldtimer, "Stradivari") ist während der voraussichtlichen Nutzungsdauer nicht mit einem Wertzuwachs zu rechnen. Nach Auskunft der Werft beträgt der Wertverlust in den ersten eineinhalb Jahren vielmehr etwa 15 bis 20 % des Anschaffungspreises, bei der mit Kaufvertrag vom 10.06.2011 für 510.042 € brutto (xx € netto) erworbenen Yacht also rund xx € bis xx € (brutto).

102
Zwar wurde der Ltd. die Hälfte der gezahlten Vorsteuer – xx € – erstattet. Die Erstattung von Aufwendungen führt aber nicht zu einem Gewinn.

103
Die Feststellungslast für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht trägt das Finanzamt.

104
d) Nach Auffassung des Gerichts führt auch die Regelung des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG nicht dazu, dass unabhängig vom Bestehen einer Gewinnerzielungsabsicht steuerpflichtige Einnahmen entstehen.

105
Da es nach Auffassung des Gerichts aufgrund der fehlenden Einkunftserzielungsabsicht an steuerpflichtigen Kapitaleinkünften fehlt, muss auf weitere Fragen – insbesondere zur Festsetzungsverjährung und zum Hinterziehungsvorsatz – nicht mehr eingegangen werden.

106
Die Revision war nicht zuzulassen, weil keiner der in § 115 Abs. 2 FGO genannten Gründe vorliegt. Insbesondere hat die Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung. Ob ein Steuerpflichtiger mit Gewinnerzielungsabsicht (und ggf. mit Hinterziehungsvorsatz) gehandelt hat, ist eine Frage, die nur anhand der Würdigung der Umstände des jeweiligen Einzelfalles und nicht "grundsätzlich" für alle ähnlichen Fälle entschieden werden kann.

107
Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten zum Vorverfahren war notwendig, weil die Sach- und Rechtslage nicht so einfach war, dass sich die Kläger selbst hätten vertreten können, § 139 Abs. 3 Satz 1 FGO.

108
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit wegen der Kosten der Kläger sowie die Abwendungsbefugnis, der von Amts wegen zu treffen ist, ergibt sich aus § 151 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10 und 711 Zivilprozessordnung (ZPO).