
Datum: 13.01.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 2673/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0113.14K2673.13.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VIII R 5/16

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 12.08.2013, soweit diese die Einkommensteuer für 2006, 2007 und 2010 betrifft, werden die Einkommensteuerbescheide für 2006, 2007 und 2010, jeweils vom 27.08.2010, dahingehend geändert, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen 2006 um 110 EUR und 2007 um 148 EUR und die Einkünfte, die nach § 32d Abs. 1 EStG besteuert werden -- Kapitalerträge –, 2010 um 1.929 EUR vermindert werden. Die Errechnung der festzusetzenden Steuerbeträge wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Klägerin in den Streitjahren (2006 bis 2010) aufgrund ihrer Beteiligung an der unter der Bezeichnung A (A) unter einer Anschrift in P, Vereinigte Staaten von Amerika (USA), firmierenden Unternehmen in der Bundesrepublik Deutschland steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen zuzurechnen sind.

Die 1926 geborene Klägerin erzielte in den Streitjahren als Pensionärin im öffentlichen Dienst Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Versorgungsbezüge) sowie als Rentnerin sonstige Einkünfte, weiterhin Einkünfte aus Kapitalvermögen und zeitweise geringe Einkünfte aus

1

2

3

Vermietung und Verpachtung.

- Die A wurde im Jahre 2002 nach dem Recht des US-Bundesstaates F als Aktiengesellschaft gegründet. Das Stammkapital betrug 2004 laut Handelsregister 10.000.200 US-\$, aufgeteilt in 100.000 Aktien zu 100 US-\$ und 200.000 Aktien zu 0,001 US-\$. Das in F vorgeschriebene Aktienregister (stock-ledger) wurde nicht geführt, Aktien wurden tatsächlich nicht an Anleger ausgegeben, vielmehr war der „Director“ bzw. „President“ nach eigenen Angaben einziger Aktionär. Auch erfolgten nach 2004 keine Kapitalerhöhungen, obgleich einem Stammkapital von 10 Mio. US \$ eine weitaus höhere Vermögensbeteiligung der Anleger gegenüberstand, welche nach den Ermittlungen der Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung R (StaFA) über 100 Mio. EUR betrug (s. a. Senatsurteil vom 19. März 2014 -- 14 K 2824, EFG 2014, 1096, Rz. 44). Die A ist im Handelsregister des US-Staates F registriert, wobei seit dem 01.10.2012 der Vermerk „Default“ eingetragen ist, was nach Vortrag des Beklagten „in Verzug“ bedeutet und beinhaltet, dass geschäftliche Unterlagen nicht eingereicht wurden und die Erlaubnis, geschäftlich tätig zu sein, entzogen wurde. Im Handelsregister des US-Staates P ist für die A seit dem 27.10.2010 der Status „inactive“ eingetragen, was nach Vortrag des Beklagten bedeutet, dass die A im Handelsregister gelöscht ist. Wegen der weiteren Einzelheiten wird insoweit auf das Schreiben des Finanzamts G und des Finanzamts für Steuerstrafsachen R vom 01.02.2013 Bezug genommen. 4
- Die A erstellte keine Bilanzen und gab in den USA keine Steuererklärungen ab. Es ist nicht bekannt, dass die A in einem anderen Staat Steuererklärungen eingereicht hätte. 5
- Im Geschäftsverkehr mit der Klägerin bzw. ihren sie vertretenden Sohn K (einschließlich der Formulare der Beitrittserklärungen) trat die A unter der Anschrift ..., P, P ..., unter Angabe einer Telefon- und Telefaxnummer auf. Unter dieser Postadresse und auch unter einer weiteren -- allerdings nicht ersichtlich gegenüber der Klägerin verwendeten -- Postadresse in Q, USA, gab es keine Betriebsstätte. Der Zahlungsverkehr mit deutschen Anlegern erfolgte über Schweizer Konten, ab Ende 2008 auch über verschiedene von der A gegründete Limiteds über Konten in China. 6
- Die Beteiligungen an A wurden unter Inaussichtstellung hoher Renditen (15,5%) in der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz vertrieben. In den Prospekten und den von den Anlegern unterschriebenen Beitrittserklärungen wurden die Anleger als „Gesellschafter“ bzw. „stille Gesellschafter“ bezeichnet. In neueren Prospekten seit 2009 wurden hingegen die Anlagen als Aktienbeteiligungen beworben. Der für die A tätige Rechtsanwalt W aus T teilte in einem Schreiben vom 28.01.2011 an die frühere Bevollmächtigte der Klägerin (Bl. 8 d.A. 14 V 3738/12), die auch andere Anleger vertrat, mit, deren Mandanten hätten sich durch Direktkauf an einer US-Aktiengesellschaft beteiligt und seien Inhaber von Namensaktien geworden, die nach dem Gesellschaftsvertrag als stimmrechtslose Vorzugsaktien ausgestaltet seien. Damit verbunden gewesen sei das Recht, die erworbenen Aktien nach einer bestimmten Haltezeit zu einem von der A festzulegenden Kurs wieder zurückzukaufen. Unabhängig davon seien die Aktien mit Zustimmung der A auch an Dritte veräußerlich gewesen. Solange die Anleger das Rückkaufgebot nicht annähmen, sei in den Büchern der A weder eine Verbindlichkeit entstanden noch stehe der jeweilige (Kurs-) Mehrwert den Anlegern zur Verfügung. Die Aktien seien jeweils nach mehr als 12 Monaten Haltefrist zurückerworben worden, so dass bei den Anlegern in Deutschland steuerfreie Spekulationsgewinne vorgelegen hätten. 7
- Die Anlagegelder sollten in einen Vermögenspool fließen, aus dem u.a. Großbanken Sicherheitskapital für Finanzgeschäfte zur Verfügung gestellt werden sollte. Tatsächlich wurden mit den eingezahlten Anlagegeldern Zins- und Rückzahlungsansprüche von anderen 8

Anlegern befriedigt. Durch jährlich erteilte Mitteilungen über den Stand der Anlagen, die jeweils um eine Rendite von 15,5 % erhöhte Anlagebeträge auswiesen, wurde den Anlegern der Erfolg des Produktes vorgetäuscht. Im Falle der Kündigung der Anlage wurde die Einlage samt vermeintlich erzielter Rendite gezahlt. Zahlungen erfolgten jedenfalls noch ungemindert während des Jahres 2010. Es handelte sich um ein sog. Schneeballsystem. Wegen der weiteren Einzelheiten wird insoweit auf das Schreiben des Finanzamts G und des Finanzamts für Steuerstrafsachen R vom 01.02.2013 Bezug genommen.

Unter dem Namen der Klägerin erfolgten ab dem Jahre 2005 folgende Beteiligungen an der A, die ausweislich der Bestätigungen und Verlängerungs- bzw. Erhöhungsmitteilungen der A folgende Verläufe hatten:

AnlageDatum	Anlagebetrag EURMindestlaufzeit	Betrag EUR lt. Bestätigung/Mitteilung.					
		2006	2007	2008	2009	2010	
1. Anlage03.11.2005	20.00031.12.2006	23.492	27.116	31.300	18.065 (1) 18.065 (2)	18.000 (1)20.852 (2)	Teilausz. zu (1) 01/2010
2. Anlage13.01.2006	28.00031.03.2007	--	33.208	Mitt. l. n. v.*	44.262	--	Ausz. 04/2009
3. Anlage20.04.2006	15.00030.06.2007	--	17.771	20.513	23.677	27.330	
4. Anlage06.09.2006	20.00030.09.2007	--	23.255	26.843	30.984	35.765	
5. Anlage20.07.2007	10.00030.06.2008	--	--	Mitt. l. n. v.*	Mitt. l. n. v.*	15.773	
6. Anlage20.07.2007	7.00030.09.2008	--	--	8.558	9.878	11.403	
7. Anlage16.07.2008	30.00030.09.2009	--	--	--	35.516	40.996	
* Mitt. l. n. v. = Bestätigung/Mitteilung liegt dem Gericht nicht vor							

Bei den Anlagen zu Nummern 5. und 6. der Aufstellung handelt es sich um eine in zwei Teilbeträge von 10.000 und 7.000 EUR mit unterschiedlichen Erstlaufzeiten aufgeteilte Anlage über insgesamt 17.000 EUR.

Diesen Anlagen lagen handschriftlich ergänzte formularmäßige Beitrittserklärungen zu Grunde. Diese Beitrittserklärungen sind ausweislich des vorgedruckten Wortlauts darauf

gerichtet, die Klägerin als „Stillen Gesellschafter“ bei der als „Gesellschaft“ bezeichneten A mit der jeweiligen bezifferten „Beteiligungssumme“ aufzunehmen.

Weiter wird in den Formularen erklärt, dass an den Vermögenswerten K, N-Straße ..., ... R, wirtschaftlich berechtigt sei. Die in dem Formular ebenfalls vorgesehene Spalte, in der die Alleinberechtigung der Klägerin hätte eingetragen werden können, blieb jeweils unausgefüllt. Angaben zu Bankverbindungen oder anderweitigen Zahlungswegen enthalten die Beitrittserklärungen nicht. Auf den Formularen ist teilweise handschriftlich vermerkt, dass Schriftwechsel nur über K zu führen sei. Die Formulare sind jeweils von der Klägerin unterschrieben. 13

Unter der Zeile für die Angabe der „Beteiligungssumme“ wird der vorgedruckte Text der Beitrittserklärungen wie folgt fortgeführt: 14

„Den auf der Rückseite abgedruckten bzw. angehängten Auszug aus dem Gesellschaftsvertrag der A biete ich dieser zum Abschluss an. An dieses Angebot halte ich mich 2 Monate ab Zugang der Gesellschaft gebunden.“ 15

Die Klägerin hat im Verfahren 14 V 3738/12 Kopien der Beitrittserklärungen zu Anlagen Nrn. 1., 3. bis 7. der obigen Aufstellung zu den Akten gereicht (Bl. 16, 21, 26,28, 31 der FG-Akte 14 V 3738/12). Die Rückseite dieser Kopien war frei (unbedruckt). Auch ein evtl. Anhang zu den Beitrittserklärungen war nicht beigelegt. Weitere Unterlagen hat die Klägerin trotz der im Einspruchsverfahren erfolgten Aufforderung zunächst nicht vorgelegt. 16

Kopien dieser Beitrittserklärungen hat die Klägerin sodann als Anlagen zum Schriftsatz ihres Prozessbevollmächtigten vom 11.01.2016 zu den Akten gereicht. Dabei enthalten die Rückseiten der Kopien (wiederum als Kopien) einen mit „Auszug aus dem Gesellschaftsvertrag der A und Allgemeine Informationen (Übersetzung aus dem Englischen)“ überschriebenen Text. Darin ist angegeben, dass die A ihren Sitz in den USA mit der auch in der Beitrittserklärung angegebenen Büroanschrift habe. Gegenstand des Unternehmens sei die Verwaltung des Vermögens der Gesellschaft. Sodann heißt es in dem Text: 17

„Dauer der Gesellschaft, Kündigung 18

- 1. Die Gesellschaft wird auf unbestimmte Zeit errichtet. 19
- 2. Die Mindestlaufzeit beträgt ein Jahr. 21
- 3. Gesellschafter die ihre Einzahlung geleistet haben, können zum nächstfolgenden Quartalsende des folgenden Jahres kündigen. 22
- 4. Eine Kündigung ist jeweils 3 Monate vor Ende der Laufzeit einzureichen. Erfolgt keine Kündigung, verlängert sich die Beteiligung des Gesellschafters um ein Jahr. Entsprechendes gilt für die Folgejahre. Die Kündigung hat schriftlich an die Gesellschaft zu erfolgen. 23

Gesellschaftskapital 24

- 1. Das Gesellschaftskapital für die Vorzugsaktien beträgt 10.000.000,00 US-Dollar. 25

• 2. Der Nennwert eines Anteilsscheines trägt 100,00 US-Dollar.	27
Geschäftsführung, Vertretung	28
Die Gesellschaft wird durch den Präsidenten vertreten.	29
Haftung der Gesellschafter	30
Die Gesellschafter übernehmen über ihre Einzahlungsverpflichtung hinaus keine Haftung oder Nachschusspflicht.	31
Ergebnisverteilung	32
Die Gesellschafter sind entsprechend ihrer Beteiligungshöhe prozentual am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt.	33
Verfügung über Gesellschaftsanteile	34
Verfügungen jeder Art über den Gesellschaftsanteil oder einen Teil davon (z.B. Abtretung, Verpfändung oder Nießbrauchbestellung) bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Genehmigung durch die Gesellschaft.	35
Vererbung von Gesellschaftsanteilen	36
Stirbt ein Gesellschafter, wird seine Beteiligung mit seinen Erben oder Vermächtnisnehmern fortgesetzt.	37
Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters	38
In allen Fällen des Ausscheidens aus der Gesellschaft erhält der ausscheidende Gesellschafter eine Abfindung, die der Höhe des Verkehrswertes seiner Beteiligung an der Gesellschaft entspricht.	39
.....	40
Risikohinweis	41
Es handelt sich um eine unternehmerische Beteiligung. Der Erfolg der Beteiligung ist abhängig vom Erfolg der Gesellschaft, der sowohl negative als auch positiv ausfallen kann.	42
.....	43
Anmerkung: Dies ist ein Auszug aus dem Gesellschaftsvertrag der A, P. Der vollständige Wortlaut des Gesellschaftsvertrages kann bei der Gesellschaft angefordert werden.“	44
Nach Einreichung der jeweiligen Beitrittserklärungen erhielt die Klägerin über ihren Sohn jeweils eine „Bestätigung“ über „diese Beteiligung“ und die Gutschrift des Beteiligungsbetrags auf dem Konto der A, über die Kündigungsmöglichkeit nach 12 Monaten und die automatische Verlängerung bei unterbleibender Kündigung. Im Fall der Verlängerung erhielt sie Mitteilungen über die Verlängerung und ggf. auch Erhöhung ihrer „Beteiligung“, in denen jeweils unter Angabe eines genau bezifferten EUR-Betrages angegeben ist, diese werde „voraussichtlich“ so viel betragen bzw. sich „auf voraussichtlich“ diesen Betrag erhöhen. In diesen Mitteilungen, nicht hingegen in den Erstbestätigungen ist jeweils eine neunstellige	45

Referenznummer angegeben. Sowohl unter dem 24.07.2008 als auch unter dem 22.08.2008 erteilte die A je eine Bestätigung über einen Beteiligungsbetrag von 30.000 EUR.

Der Klägerin wurden weder Aktienurkunden erteilt, noch gibt es andere Urkunden über A-Aktien der Klägerin, insbesondere keine Unterlagen über eine Depotsammelverwahrung. 46

Vor den in der obigen (S. 4) Aufstellung erwähnten Auszahlungen wurden der A im Namen der Klägerin schriftliche Kündigungen ihrer „Beteiligung“ (s. Bl. 19 d.A. 14 V 3738/12) bzw. im zweiten Fall seitens der A formularmäßig vorbereitet des „Gesellschaftsvertrages vom 01/13/06 zum 03/31/09“ unter Bezifferung des „Abfindungsbetrags in Höhe von EUR 44.262,-“ (s. Bl. 18 d.A. 14 V 3738/12) übersandt. 47

Die steuerlich beratene Klägerin reichte die Steuererklärung für 2006 am 12.09.2007 und diejenigen für die Streitjahre 2007 bis 2010 in den Jahren 2009 bis 2011 ein. In den eingereichten „Anlagen KAP“ für die Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärte sie Einkünfte aus den Beteiligungen an der A nicht. 48

Beginnend mit dem 19.11.2011 (bei dem im Prüfungsbericht angegebenen Datum „19.11.2012“ handelt es sich bezüglich des Jahres um ein Schreibversehen) führte das StraFA bei der Klägerin gemäß § 208 Abs. 1 Nr. 1 und 2 der Abgabenordnung (AO) eine die Einkommensteuer für die Streitjahre betreffende Fahndungsprüfung durch, deren Ergebnis im Bericht vom 26.06.2012 über die steuerlichen Feststellungen bei den Antragstellern festgehalten ist. Danach habe die Klägerin sich als typische stille Gesellschafterin gemäß § 230 HGB an der A beteiligt. Die Einkünfte aus diesen Beteiligungen seien bisher gegenüber dem Beklagten steuerlich nicht erklärt worden. 49

Die Geschäftsbeziehungen zur A ergäben sich aus den Anlegerlisten, die zu den Beweismitteln der eidgenössischen Bundesanwaltschaft Bern gehörten, die der StraFA über die Staatsanwaltschaft U zur Auswertung zur Verfügung gestellt worden seien. Die Herkunft der Mittel für die Anlagebeträge sei durch das bisher erklärte Kapitalvermögen nachvollziehbar. Werbungskosten seien nicht zu berücksichtigen. 50

Das StraFA ermittelte die in der nachfolgenden Übersicht als „Gesamtbetrag“ aufgeführten Beträge als Rückflüsse, die es, soweit diese den Einlagebetrag überschritten, als Kapitaleinnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG erfasste. Dabei berücksichtigte die Steuerfahndung für die wieder angelegten Beträge die Einnahmen aus Kapitalvermögen aufgrund der jeweils zwölfmonatigen Laufzeit jeweils mit dem entsprechenden auf das jeweilige Jahr entfallenden Betrag, den es, soweit ihr keine Unterlagen vorlagen, mit einem Jahreszins von 15,5% ermittelte. 51

	Gesamtbetrag	Einnahmen
	EUR	EUR
2006	44.466	3.602
2007	24.901	15.024
2008	33.155	18.920

 52

2009	37.937	21.318
2010	43.818	24.622

Die Beträge ergeben sich aus der 1. bis 6. Beteiligung der obigen (Seite 4) Aufstellung. Die 7. Beteiligung wurde nicht einbezogen. Wegen der Einzelheiten der betragsmäßigen Zusammensetzung wird auf die Anlage 1 zum Prüfungsbericht Bezug genommen. 53

Für die Einkommensteuer der Streitjahre sei gemäß § 169 Abs. 2 S. 2, § 170 Abs. 2 Nr. 1, § 171 Abs. 5 AO keine Festsetzungsverjährung eingetreten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Prüfungsbericht vom 26.06.2012 Bezug genommen. 54

Der Beklagte erließ am 27.08.2012 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderte Einkommensteuerbescheide, mit denen er die Steuerfestsetzungen für die Streitjahre entsprechend dem Prüfungsbericht änderte. 55

Mit dem Einspruch machte die Klägerin geltend, es lägen keine Einkünfte aus Kapitalvermögen vor. Die A sei eine amerikanische Firma. Im amerikanischen Recht gebe es den Begriff der stillen Beteiligung nicht, so dass eine stille Beteiligung an einer amerikanischen Firma nicht möglich sei. Es habe sich um den Kauf von Anteilen von Aktien gehandelt, wie es der Klägerin auch von vornherein erklärt worden sei. Die dementsprechend vorliegende Beteiligung an einer Körperschaft liege unter der 1 %-Grenze, so dass es sich allenfalls um sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 22 Nr. 2 i.V. mit § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG handeln könne. Mangels Veräußerung innerhalb eines Jahres seien eventuelle Gewinne steuerfrei. 56

Mit der Einspruchsentscheidung vom 24.07.2013 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Er hielt daran fest, dass die Beteiligung der Klägerin an der A als stille Gesellschaft zu qualifizieren und die Klägerin hieraus in der Bundesrepublik Deutschland zu versteuernde Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt habe. Die Klägerin habe keine Aktien erworben. Sie habe keine Aktienurkunden vorgelegt oder Nachweise über eine Depotsammelverwahrung erbracht. Die Beteiligung habe nicht an Dritte veräußert werden können. Die in F maßgeblichen Formvorschriften für Aktien seien nicht beachtet worden. Insbesondere fehle es an der Führung eines ordnungsgemäßen Aktienregisters. Anders als Aktien hätten die Beteiligungen jederzeit zum Nennwert erworben werden können, der zudem in glatten EUR-Beträgen und nicht -- wie für Aktien erforderlich -- in US-\$ beziffert worden sei. Trotz der Ausgabe von Beteiligungen zum Nennwert sei keine Kapitalerhöhung erfolgt. Nach Auskunft der US-Behörden seien keine Aktien ausgegeben worden. 57

Die Erträge seien der Klägerin auch, soweit es nicht zu Auszahlungen gekommen sei, zugeflossen. Es handele sich um Fälle der Wiederanlage, in denen eine Novation und damit ein Zufluss vorliege. 58

Die Erträge seien nach dem DBA USA auch in Deutschland zu versteuern. Das Freistellungsverfahren sei nach Art. 23 Abs. 3 Buchst. a Satz 3 DBA USA nicht anzuwenden, da die A nicht Dividenden an eine deutsche Gesellschaft gezahlt habe, die mindestens 10% der stimmberechtigten Anteile an der US-Gesellschaft halte. 59

Die Einkünfte seien auch der Klägerin und nicht ihrem Sohn zuzurechnen. Dieser habe die Anlagen lediglich für die Klägerin verwaltet. 60

Mit der Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Sie macht geltend, dass ein Beteiligungsverhältnis zwischen der Klägerin und der A nie zustande gekommen sei. Die Beitrittserklärungen seien nicht geeignet, ein solches Beteiligungsverhältnis zu begründen, weil deren Inhalt völlig unklar bzw. widersprüchlich sei. Einerseits werde zwar der Begriff des stillen Gesellschafters verwandt. Andererseits bedeute aber der Verweis auf den Gesellschaftsvertrag der A, dass ein wie auch immer gesellschaftsrechtlich zu qualifizierendes Beteiligungsverhältnis, das die Grundlage für Einkünfte aus Kapitalvermögen hätte bilden können, nicht wirksam zustande gekommen sei. Der Widerspruch der Beitrittserklärung sei rechtlich nicht zu überbrücken. Das sog. „Beteiligungsmodell“ habe den Initiatoren der A von vornherein zu nichts anderem gedient, als betrügerisch an die Gelder der vermeintlichen Anleger zu gelangen. Eine vollständige Rückzahlung sei nie geplant gewesen. Auch sei es nicht darum gegangen, mit den Geldern der Anleger tatsächlich Erträge zu erwirtschaften.

Nach dem Gesellschaftsvertrag der A sei die Klägerin anteilig am Gewinn und Verlust der A beteiligt. Der Gewinn und Verlust sei dann Einkunftsquelle und Bemessungsgrundlage. Insoweit sei mit der Beitrittserklärung kein Versprechen einer bestimmten prozentualen Verzinsung verbunden gewesen. 62

Dies spreche dafür, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Klägerin und der A hätte erfolgen müssen, was bisher nicht geschehen sei. 63

Selbst wenn man eine stille Gesellschaft der Klägerin und der A annehme, seien der Klägerin keine Erträge zugeflossen. Soweit die A 2009 Zahlungen an die Klägerin geleistet habe, handele es sich lediglich um die Rückzahlung eines Bruchteils des von der Klägerin an die A ausgereichten Nominalkapitals. Ein Zufluss sei auch nicht im Wege der Novation erfolgt. Zu einer konkreten Abrechnung und Gutschrift seitens der A sei es nie gekommen. Bei Vertragsverlängerungen sei der Klägerin lediglich mitgeteilt worden, dass sich der Wert der Beteiligung „sich voraussichtlich“ auf einen bestimmten EUR-Betrag erhöhen werde. Insoweit unterscheide sich der Streitfall vom Sachverhalt des BFH-Urteils VIII R 36/04. 64

Überdies habe die Verlängerung im ganz überwiegenden Interesse der A gelegen und sei Bestandteil des Betrugskonzepts gewesen. Dies spreche gegen die Annahme eines Zuflusses (Hinweis auf das BFH-Urteil VIII R 4/07). 65

Unter Hinweis auf das BFH-Urteil I R 75/09 macht die Klägerin weiter geltend, dass das Besteuerungsrecht für -- unterstellte -- Kapitalerträge den USA zugestanden und nach der Freistellungsregelung nach Art. 23 Abs. 3 Buchst. a DBA USA diese Erträge deshalb nicht zu besteuern seien. 66

Schließlich macht die Klägerin geltend, dass die Höhe der Einkünfte ausgehend von der Rechtsansicht des Beklagten fehlerhaft ermittelt worden sei. Es sei unberücksichtigt geblieben, dass 2009 Rückzahlungen an die Klägerin erfolgt seien, so dass für eine Weiterkalkulation 2010 kein Raum gewesen sei. Insgesamt habe die Klägerin auf der Grundlage der Ansicht des Beklagten einen Gesamtgewinn von 51.497,53 EUR erzielt und einen wirtschaftlichen Verlust von 69.673,00 EUR erlitten. 67

Die Klägerin hält nicht mehr daran fest, dass die A-Anlagen und Erträge hieraus ihrem Sohn zuzurechnen seien. Dieser sei nur als ihr Bevollmächtigter aufgetreten. Ebenso hält sie aufgrund des Hinweises des Berichterstatters vom 22.07.2015 nicht mehr daran fest, dass für 2006 Festsetzungsverjährung eingetreten sei. 68

Die Klägerin beantragt,	
die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2010 vom 27.08.2010 und die Einspruchsentscheidung vom 12.08.2013 aufzuheben.	70
Der Beklagte beantragt,	71
die Klage abzuweisen.	72
Der Beklagte nimmt Bezug auf die Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus, dass eine Steuerhinterziehung vorliege und deshalb die Verjährung nicht eingetreten sei.	73
Entscheidungsgründe	74
Die Klage ist ganz überwiegend unbegründet. Sie ist in vollem Umfang unbegründet, soweit sie die Einkommensteuerbescheide für 2008 und 2009 betrifft, und in geringem Umfang begründet, soweit sie die Einkommensteuerbescheide für 2006, 2007 und 2010 betrifft.	75
1. Dem Grunde nach zu Recht hat der Beklagte in den angefochtenen Bescheiden Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw. Kapitalerträge aus den A-Anlagen berücksichtigt. Die Klägerin hat aus der Beteiligung entweder Einnahmen aus der Beteiligung als stille Gesellschafterin i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG oder aber Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, nämlich aus festverzinslichen Darlehen, erzielt.	76
a) Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als (typisch) stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen, es sei denn, dass der Gesellschafter oder Darlehensgeber als Mitunternehmer anzusehen ist.	77
aa) Eine stille Gesellschaft i.S. der §§ 230 ff. Handelsgesetzbuch -- HGB -- setzt den vertraglichen Zusammenschluss zwischen einem Unternehmensträger (Inhaber eines Handelsgeschäfts) und einem anderen voraus, kraft dessen sich der andere ohne Bildung eines Gesellschaftsvermögens mit einer Einlage an dem Unternehmen beteiligt und eine Gewinnbeteiligung erhält. Da die stille Gesellschaft nur als Innengesellschaft existiert und nach außen hin nicht in Erscheinung tritt, muss die Einlage nach § 230 HGB so geleistet werden, dass sie in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts übergeht; die Einlage wird daher kein Gesamthandsvermögen. Ferner erfordert die stille Gesellschaft einen gemeinsamen Zweck, was bedeutet, dass das gemeinsame Streben zur Erreichung gemeinsamer Ziele im Vordergrund stehen muss. Mit der Einigung auf den gemeinsamen Zweck werden die gemeinsamen Vorstellungen der Parteien über Grundlagen und Ziele des Vertrages zum Vertragsinhalt erhoben (BFH-Urteil vom 28. Oktober 2008 VIII R 36/04, BFHE 233, 166, BStBl II 2009, 190, 193 m.w.N.).	78
bb) Für die Annahme einer stillen Gesellschaft zwischen der A als Handelsgewerbe und der Klägerin als stiller Gesellschafterin spricht zunächst der Wortlaut der Beitrittserklärungen, soweit die Klägerin diese in Kopie vorgelegt hat. Darin wird die Klägerin ausdrücklich als „Stiller Gesellschafter“ bezeichnet und von ihr -- formularmäßig -- beantragt, sie mit der jeweils gezeichneten „Beteiligungssumme“ als stillen Gesellschafter aufzunehmen. Nach dem Eingang der jeweiligen Beteiligungssumme auf dem Gesellschaftskonto sollte das Beteiligungsverhältnis begründet werden.	79
Die Anlagegelder sollten in einen Vermögenspool fließen, aus dem u.a. Großbanken Sicherheitskapital für Finanzgeschäfte zur Verfügung gestellt werden sollte. Damit betrieb die	80

A auch ein Handelsgewerbe im Sinne des § 1 Abs. 2 HGB. Die Klägerin hat zur Erreichung des gemeinsamen Zwecks dadurch beigetragen, dass sie der A Kapital überließ, mit dem diese ihr Handelsgeschäft betreiben sollte. Dieses Kapital verkörpert zugleich den Gesellschafterbeitrag sowie die stille Einlage der Klägerin und ging in das Vermögen der A über. Den Anlegern wurde eine Rendite von 15,5 % in Aussicht gestellt und, soweit es zu Auszahlungen kam, auch gewährt.

Eine Beteiligung der an den Verlusten aus den Handelsgeschäften der A bis zur Höhe ihrer Einlage entsprechend § 232 Abs. 2 Satz 1 HGB war nach den vorgelegten Unterlagen nicht ausgeschlossen. Die Kapitalanlagen boten daher erheblich Gewinnchancen aber auch beträchtlich Risiken bis hin zum Totalverlust der Anlage. Eine derartige Risikogemeinschaft einschließlich einer Verlustbeteiligung bildet ein typisches Merkmal eines stillen Gesellschaftsverhältnisses. Es kommt nicht darauf an, ob die sich als Folge daraus ergebenden Kontrollrechte des § 233 Abs. 1 HGB auch tatsächlich ausgeübt werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 233, 166, BStBl II 2009, 190).

81

cc) Allerdings enthalten die Beitrittserklärungen keine ausdrücklichen Angaben zur Höhe des Gewinn- und ggf. Verlustanteils eines stillen Gesellschafters. Dies schließt indessen nicht aus, dass ein bestimmter Gewinnanteil vereinbart wurde. Abgesehen davon, dass nach § 231 Abs. 1 HGB im Falle eines nicht bestimmten Anteils am Gewinn und Verlust ein den Umständen nach angemessener Teil als bedungen gilt, kann sich ein bestimmter Gewinnanteil auch aus sonstigen Vereinbarungen, die auch konkludent geschlossen worden sein können, ergeben. Maßgebend ist letztlich, was die Vertragsparteien wirtschaftlich gewollt haben (BFH-Urteil in BFHE 233, 166, BStBl II 2009, 190). Allerdings kommt bei der Vertragsauslegung der Formulierung in den Beitrittserklärungen aufgrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, dass für die Abgrenzung der Tatbestände des § 20 zu § 23 EStG darauf abzustellen ist, wie sich das jeweilige Rechtsgeschäft aus der Sicht des Kapitalanlegers bei objektiver Betrachtung darstellt, erhebliche Bedeutung zu (vgl. BFH-Urteile vom 14. Dezember 2004 VIII R 5/02, BFHE 209, 423, BStBl II 2005, 739; VIII R 81/03, BFHE 209, 438, BStBl II 2005, 746). Dies gilt für die Vereinbarung und Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks. Aus § 231 Abs. 1 HGB als Ausdruck des Grundsatzes der Vertragsfreiheit folgt dabei zugleich, dass die Gewinnbeteiligung nicht zwingend in einem bestimmten Prozentsatz des Gesellschaftsgewinns zu bemessen ist, sondern auch ein bestimmter fester Betrag vereinbart werden kann.

82

dd) Eine abschließende Beurteilung der Vereinbarungen ist indessen nicht möglich, da diese nicht vollständig vorgelegt wurden und die Klägerin auch nicht mitgeteilt hat, welche Vereinbarungen ggf. neben den vorgelegten getroffen wurden. Die Unvollständigkeit der Unterlagen ergibt sich schon daraus, dass nicht alle Beitrittserklärungen und nicht alle Mitteilungen über Verlängerungen vorgelegt worden sind. Aber selbst, wenn insoweit für die fehlenden Unterlagen unterstellt wird, dass sie inhaltlich genau den vorgelegten Unterlagen für die anderen Anlagen entsprechen, sind die Vereinbarungen nicht vollständig vorgelegt bzw. dargelegt. Der Umstand, dass die Klägerin vorgetragen hat, weitere Unterlagen lägen ihr nicht vor, steht dem nicht entgegen. So fehlen z.B. sämtliche Unterlagen über den Zahlungsweg und den Zahlungsverkehr. Da die Klägerin die Zahlungen überwiesen hat und Zahlungen seitens der A erhalten hat, müssen ihr auch Unterlagen hierzu vorgelegen haben. Insbesondere aber fehlen in den von der Klägerin vorgelegten Unterlagen Angaben zur Vereinbarung einer bestimmten Rendite bzw. Verzinsung in bestimmter Höhe. Dass solche Vereinbarungen getroffen worden sind, folgt indessen daraus, dass in den beiden Auszahlungsfällen im Streitfall die Zahlung unter Berücksichtigung einer Rendite bzw. Verzinsung von 15,5% tatsächlich erfolgt und in allen anderen Fällen der Verlängerungen

83

bzw. Erhöhungen der Anlagen die fortgeführten Anlagen unter Berücksichtigung einer entsprechenden Rendite bzw. Verzinsung zum Endzeitpunkt betragsmäßig mitgeteilt worden sind. Überdies waren entsprechende Renditen bei den A-Anlagen üblich. Die gewährten Renditen lagen weit oberhalb des Marktniveaus. Sie waren gerade angesichts des mit den Anlagen verbundenen Verlustrisikos damit die wesentliche, wenn nicht einzige, Grundlage der Entscheidung der Klägerin bzw. ihres sie vertretenden Sohnes für die A-Anlagen. Ohne eine entsprechende Vereinbarung wäre eine Anlage nicht erfolgt.

ee) Entgegen der Ansicht der Klägerin folgt nicht daraus, dass sie nach dem formularmäßigen Text der Beitrittserklärungen gegenüber der A erklärt hat, sie biete „den auf der Rückseite abgedruckten bzw. angehängten Auszug aus dem Gesellschaftsvertrag ... zum Abschluss“ an, nicht, dass eine stille Gesellschaft nicht abgeschlossen bzw. eine wirksame vertragliche Vereinbarung wegen Widersprüchlichkeit der Angaben nicht zustande gekommen sei. 84

Es kann schon nicht festgestellt werden, dass die von der Klägerin erstmals mit dem Schriftsatz ihres Prozessbevollmächtigten vom 11.01.2016 eingereichten Kopien der Beitrittserklärungen mit rückseitigem „Auszug aus dem Gesellschaftsvertrag der A und Allgemeine Informationen“ tatsächlich den Originalen entsprachen bzw. als Anlagen den von der Klägerin unterschriebenen Beitrittserklärungen beigelegt waren. Diese Kopien weichen nämlich von den im gerichtlichen Aussetzungsverfahren 14 V 3738/12 eingereichten Kopien, deren Rückseiten keinen Text enthalten, ab. Zudem wurden die entsprechenden Auszüge aus dem Gesellschaftsvertrag im Aussetzungsverfahren und im weiteren Einspruchsverfahren nicht vorgelegt, obgleich in diesem die Vorlage der Beitrittserklärungen ausdrücklich angefordert wurde. In der mündlichen Verhandlung hat der Prozessbevollmächtigte der Klägerin erklärt, dass ihm die Originale zu den eingereichten Kopien nicht vorgelegen hätten. Der Senat kann auch nicht unterstellen, dass bei der Erstvorlage die Rückseiten nur aus Nachlässigkeit oder aus Vereinfachungsgründen nicht mit kopiert worden sind. Denn die A hat in späteren Jahren, ab 2009, ihre Beteiligungen als Aktienbeteiligungen beworben und ab dann an die Anleger auch geänderte Formulare verschickt. Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass die nunmehr kurz vor der Sitzung erstmals vorgelegten Kopien von erst später an die Klägerin gelangten Unterlagen gefertigt worden sind. Einer weiteren Aufklärung hierzu bedurfte es schon deshalb nicht, weil die Klägerin bereits im Einspruchsverfahren zur Vorlage der Beitrittserklärungen aufgefordert worden ist. 85

Aber selbst wenn die Beitrittserklärungen den rückseitigen „Auszug aus dem Gesellschaftsvertrag der A und Allgemeine Informationen“ tatsächlich enthalten haben sollten, ergäbe sich daraus weder, dass ein wirksamer Vertrag nicht geschlossen, noch dass jedenfalls keine stille Gesellschaft zustande gekommen wäre. Allerdings ist, wie die Klägerin zu Recht geltend macht, der Text des Beitrittsformulars nicht eindeutig, wenn danach auf der Vorderseite der Anleger der A deren Gesellschaftsvertrag zum Abschluss anbietet. Dies ist schon deshalb widersprüchlich, weil es sich bei dem Gesellschaftsvertrag um einen bereits geschlossenen Vertrag handelt, der keines Abschlusses mehr bedarf. Indessen kann die Bezugnahme auf den Gesellschaftsvertrag und der Abdruck einiger Vertragsklauseln auch nicht dahingehend verstanden werden, dass die Klägerin als Anlegerin Aktionärin werden sollte. Denn dies ist weder in irgendeiner Weise dem Inhalt der Beitrittserklärung noch demjenigen der auf den Rückseiten der Kopien der Beitrittserklärungen abgedruckten Vertragsklauseln und Allgemeinen Informationen zu entnehmen. Vielmehr folgt aus der ausdrücklichen Bezeichnung als stiller Gesellschafter und der sodann nur unvollständigen Wiedergaben des Gesellschaftsvertrags und sonstiger Hinweise, dass die rückseitigen 86

Vertragsklauseln nicht Gegenstand des stillen Gesellschaftsvertrags sind. Danach bedeutet die Bezugnahme auf den Gesellschaftsvertrag lediglich, dass der Anleger sich als stiller Gesellschafter an einer Kapitalgesellschaft beteiligt und deren Gesellschaftsvertrag akzeptiert.

ff) Gegen eine Aktienbeteiligung der Klägerin spricht darüber hinaus, dass sie keine Aktienurkunden erhalten hat und eine Depotsammelverwahrung nicht erfolgt ist, die ordnungsgemäße Führung eines in F, USA erforderlichen Aktienregisters (stock-ledger) nicht gegeben war, sich das Stammkapital der A nicht laufend erhöht hat, denn einem Stammkapital von 10 Mio. US \$ stand eine weitaus höhere Vermögensbeteiligung der Anleger von über 100 Mio. EUR gegenüber. Tatsächlich wurden auch keine Aktien ausgegeben. Soweit die A ab dem Jahre 2009 in neueren Prospekten die Anlagen als Aktienbeteiligungen beworben hat, spricht dies nicht für einen Aktienerwerb, wenn die Anlagen -- wie im Streitfall -- vor 2009 erfolgt sind. 87

Auch das von der Klägerin eingereichten Schreiben des Rechtsanwalts W vom 28.01.2011 nebst eines Ausdrucks von Rechtsvorschriften (überwiegend) in englischer Sprache, die von Aktien und Aktienrückkäufen sprechen, sind nicht geeignet den Beweis dafür zu erbringen, dass die Kläger Aktien erworben haben. Sie stammen alle aus einer Zeit, in der der A die Ermittlungsmaßnahmen der StraFA bekannt waren und aufgrund derer die A ihre Prospekte änderte und die Anlagen als Aktienbeteiligungen bewarb. Aufgrund der Datierung des Schreibens ist dieses darüber hinaus auch nicht geeignet, Aufschluss darüber zu geben, von welchen Vorstellungen die Klägerin im jeweils maßgeblichen Zeitpunkt ihrer Beitrittserklärungen ausgegangen ist. Das jeweilige Rechtsgeschäft stellte sich aufgrund der Beitrittserklärung aus der Sicht des Kapitalanlegers bei objektiver Betrachtung daher nicht als Aktienerwerb dar. 88

Es wäre darüber hinaus Sache der Klägerin gewesen, die als Vertragspartner der A unmittelbaren Zugriff auf den Gesellschaftsvertrag, die Anlagebedingungen und die gesamte mit ihr oder ihren Anlageberatern geführten Korrespondenz haben müsste, wegen der größeren Beweismittel und der gegen ihre Rechtsauffassung sprechenden Beweismittel, dem Gericht sämtliche Beweismittel -- insbesondere sämtliche sie betreffenden Beitrittserklärungen -- zur Verfügung zu stellen. Dies hat die Klägerin jedoch unterlassen. 89

Gegen einen Aktienkauf spricht weiter, wie der Beklagte zu Recht einwendet, dass die Anlagebeträge in glatten Eintausend-Euro-Beträgen festgelegt wurden und nicht in US-Dollar als Nominalwährung der Aktien und auch keine Umrechnung erfolgte. Letztlich widerspricht auch die vereinbarte erfolgte Rendite bzw. Verzinsung in einer bestimmten Höhe der Annahme eines Aktienerwerbs, zumal die Rendite nicht zum Ablauf eines Geschäftsjahrs, sondern in der Regel in Abhängigkeit vom Anlagezeitpunkt zum Ablauf eines Quartals gewährt wurde. 90

gg) Gegen die Annahme einer stillen Gesellschaft i.S. der §§ 230 ff. HGB spricht nicht, dass das US-amerikanische Recht keine vergleichbaren Regelungen enthält. Die Beteiligungserklärungen enthalten nicht die Vereinbarung, dass US-Recht anwendbar ist. Allerdings enthalten sie auch nicht ausdrücklich die Vereinbarung deutschen Rechts. Die Anwendung deutschen Rechts folgt jedoch konkludent daraus, dass für die Beteiligung auf ein Rechtsinstitut, nämlich die stille Gesellschaft, Bezug genommen wird, die (nur) im deutschen Recht, nicht aber im US-Recht vorgesehen ist. Denn damit enthalten die Beitrittserklärungen konkludent die Verweisung auf Sachvorschriften nach deutschem Recht mit der Folge, dass nach Art. 3a Abs. 1 EGBGB insoweit deutsches Recht anwendbar ist. Die Möglichkeit einer stillen Gesellschaft nach deutschem Recht an einem US-Unternehmen liegt 91

auch Art. 10 Abs. 4 und 5 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29. August 1989 (BGBl II 1991, 355) i.d.F. vor Inkrafttreten des Protokolls vom 1. Juni 2006 zur Änderung des am 29. August 1989 unterzeichneten Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern --Änderungsprotokoll 2006 -- (BGBl II 2006, 1186, BStBl I 2008, 767) zum 28.12.2007 (s. Bekanntmachung über das Inkrafttreten, BGBl. II 2008, 117; BStBl II 2008, 782) -- DBA-USA 1989 a.F. -- bzw. Art. 10 Abs. 5 und 6 DBA-USA 1989 in der ab dem 28.12.2007 geltenden Fassung -- DBA-USA 1898 n.F. -- zugrunde.

hh) Der Annahme einer stillen Gesellschaft steht schließlich nicht entgegen, dass die vereinbarte Festrendite nicht jeweils zum Ende des Wirtschaftsjahrs ausgeschrieben bzw. gutgeschrieben werden sollte. Zwar sieht § 232 Abs. 1 HGB vor, dass der Gewinn und Verlust am Schluss jedes Geschäftsjahrs berechnet und der auf den stillen Gesellschafter fallende Gewinn ihm ausgezahlt wird. Schon aus der Regelung des § 231 Abs. 1 HGB folgt, dass die Art der Gewinnbeteiligung dispositiv ist. Dies gilt auch für den Anwendungsbereich des § 232 HGB und damit die Art und Weise der Ermittlung des Gewinns und seine Fälligkeit. 92

b) Aber selbst wenn eine stille Gesellschaft entgegen dem Wortlaut der Beitrittserklärungen im Hinblick auf die nicht von der jeweiligen Höhe des Gewinns und Verlusts abhängige Festrendite und die nicht vom Wirtschaftsjahr anhängigen Fälligkeitszeitpunkte verneint würde, lägen dem Grunde nach Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, nämlich Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Dies sind nach Satz 1 der Vorschrift Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, wenn die Rückzahlung des Kapitalvermögens oder ein Entgelt für die Überlassung des Kapitalvermögens zur Nutzung zugesagt oder geleistet worden ist, auch wenn die Höhe der Rückzahlung oder des Entgelts von einem ungewissen Ereignis abhängt. Dies gilt unabhängig von der Bezeichnung und der zivilrechtlichen Ausgestaltung der Anlage (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 EStG). 93

Im Streitfall sind -- unterstellt, dass eine stille Gesellschaft von den Vertragspartnern nicht gewollt war -- die Merkmale eines verzinslichen Darlehensvertrags i.S. des § 488 BGB als typischem Fall der Kapitalforderung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG erfüllt. Nach § 488 Abs. 1 Satz 1 BGB wird der Darlehensgeber, im Streitfall die Klägerin, verpflichtet, dem Darlehensnehmer, im Streitfall der A, einen Geldbetrag in der vereinbarten Höhe zur Verfügung zu stellen. Nach Satz 2 der Vorschrift ist der Darlehensnehmer verpflichtet, einen geschuldeten Zins zu zahlen und bei Fälligkeit das zur Verfügung gestellte Darlehen zurückzuzahlen. Zwischen der Klägerin und der A war die Überlassung von Kapital in bestimmter Höhe gegen eine Verzinsung in Höhe von 15,5% p.a., die taggenau berechnet wurde, vereinbart. Die Vereinbarung einer bestimmten Laufzeit, im Streitfall grundsätzlich 12 Monate, und die jährlich Verzinsung sind, wie sich etwa aus § 488 Abs. 2 BGB ergibt, für ein Darlehen typisch. Entsprechendes gilt, wie aus § 489 BGB herzuleiten ist, für die Verknüpfung der Laufzeit mit einer Kündigung. Dabei folgt aus den Mitteilungen über die Verlängerungen, dass neben dem Zins auch das gewährte Darlehen, sofern es gekündigt wurde, zurück zu gewähren war. Denn die in den Mitteilungen genannten Werte beinhalten den aufgezinsten Darlehensbetrag. Aus den jeweiligen Folgemitteilungen ergibt sich sodann, dass nicht ausgezahlte Zinsen dem Darlehensbetrag hinzugerechnet und als solche mit verzinst wurden. Auch dies ist für Darlehensverhältnisse typisch. Schließlich entspricht es dem Wesen von Darlehensverträgen, dass die einzelnen Kapitalgewährungen als solche 94

betrachtet und nicht zu einer Gesamtbeteiligung addiert werden, also mehrere Einzeldarlehen nebeneinander bestehen, die abhängig von ihrer jeweiligen Laufzeit und Höhe entsprechend zu verzinsen und ggf. zurück zu zahlen waren.

c) Der Wirksamkeit der Vertragsverhältnisse zwischen der Klägerin und der A steht nicht entgegen, dass die A letztlich nicht die Absicht hatte, ihre vertraglichen Pflichten in Zukunft vollständig zu erfüllen, insbesondere nach ihrem kriminellen Plan entsprechenden Zeitpunkt keine Zahlungen mehr leisten wollte. Es handelt sich insoweit um einen geheimen Vorbehalt, der nach § 116 BGB mangels Kenntnis der Klägerin nicht zur Nichtigkeit der Willenserklärungen der A führt und damit der Wirksamkeit der geschlossenen Verträge nicht entgegen steht. Auch bei der im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise war der geheime Vorbehalt für die Streitjahre ohne Bedeutung, da er diese nicht betraf. Vielmehr hat die A in allen Streitjahren gegenüber der Klägerin und auch gegenüber den anderen Anlegern ihre vertraglichen Pflichten erfüllt. Daraus folgt, dass der geheime Vorbehalt sich erst auf Zeiträume nach den Streitjahren bezogen hat. 95

2. Die der Klägerin von der A gewährten Renditen bzw. Zinsen sind der Klägerin auch zugeflossen. 96

a) Soweit der Klägerin tatsächlich 2009 in Höhe von 44.262 EUR und 2010 in Höhe von 18.000 EUR Zahlungen von der A geleistet worden sind, sind ihr damit auch Einnahmen als stille Beteiligte bzw. Erträge aus Kapitalforderungen zugeflossen, soweit die Rückzahlungen das jeweils zugrunde liegende Kapital überschritten haben. Dabei ist allerdings entgegen der Ansicht der Klägerin nicht auf das Gesamtkapital aller Anlagen, sondern auf die jeweilige einzelne Anlage abzustellen. Denn es entsprach den Vereinbarungen der Vertragsparteien, die jeweiligen Anlagen einzeln zu verzinsen und zurück zu gewähren bzw. bei unterbliebener Kündigung einzeln zu verlängern. Eine Absicht der Vertragsparteien, die Anlagen als Gesamtanlage zu vergüten und eine Vergütung erst anzunehmen, soweit das Gesamtkapital überschritten war, ist den getroffenen Vereinbarungen auch nicht ansatzweise zu entnehmen. Vielmehr wurden die Beitrittserklärungen ohne Hinweis auf weitere Anlagen abgegeben. Auch die späteren Mitteilungen enthielten keine derartigen Hinweise, insbesondere sind aber die Rückzahlungen und Erträge jeweils nach auf die konkreten Einzelanlagen bezogenen Kündigungen für diese ermittelt und gewährt worden. 97

b) Aber auch soweit keine Überweisungen auf das Konto der Klägerin erfolgt und die Erträge jeweils zum Ende der vereinbarten Laufzeit dem Anlagekapital gutgeschrieben und in der Folgezeit mitverzinst worden sind, sind der Klägerin die Erträge zugeflossen. 98

aa) Der Umstand, dass es sich um Renditen aus Gutschriften aus einem sog. „Schneeballsystemen“ handelte, steht als solcher dem Zufluss von Einnahmen aus Kapitalvermögen nicht entgegen (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. BFH-Urteile vom 22. Juli 1997 VIII R 12/96, BFHE 184, 34, BStBl II 1997, 761; VIII R 13/96, BFHE 184, 46, BStBl II 1997, 767; vom 10. Juli 2001 VIII R 35/00, BFHE 196, 112, BStBl II 2001, 646; in BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190; vom 16. März 2010 VIII R 4/07, BStBl II 2014, 147; vom 27. August 2014 VIII R 41/13, BFH/NV 2015, 187). Nach dieser ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind Einnahmen gemäß § 11 Abs. 1 EStG zugeflossen, sobald der Steuerpflichtige über sie wirtschaftlich verfügen kann. Geldbeträge fließen dem Steuerpflichtigen in der Regel dadurch zu, dass sie bar ausgezahlt werden oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden. Auch die Hingabe eines gedeckten Schecks führt zum Zufluss des entsprechenden Geldbetrages (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 184, 46, BStBl II 1997, 767 unter II.2.a. der Gründe; in BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190, unter II.4.b.aa. der Gründe). 99

Ebenso kann eine Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten einen Zufluss bewirken, wenn 100
in der Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldverpflichtung zu sehen ist,
sondern darüber hinaus zum Ausdruck gebracht wird, dass der Betrag dem Berechtigten von
nun an zur Verwendung zur Verfügung steht. Allerdings muss der Gläubiger in der Lage sein,
den Leistungserfolg ohne weiteres Zutun des im Übrigen leistungsbereiten und
leistungsfähigen Schuldners herbeizuführen (BFH-Urteil in BFHE 223, 166, BStBl II 2009,
190, unter II.4.b.bb. der Gründe, m.w.N.).

Ein Zufluss kann zudem durch eine gesonderte Vereinbarung zwischen Schuldner und 101
Gläubiger des Inhalts bewirkt werden, dass der Betrag fortan aus einem anderen
Rechtsgrund geschuldet sein soll. In dieser Schuldumwandlung (Novation) kann eine
Verfügung des Gläubigers über seine bisherige Forderung liegen, die einkommen-steuerlich
so zu werten ist, als ob der Schuldner die Altschuld durch tatsächliche Zahlung beglichen
(Zufluss beim Gläubiger) und der Gläubiger den vereinnahmten Betrag infolge des neu
geschaffenen Verpflichtungsgrundes dem Schuldner sofort wieder zur Verfügung gestellt
hätte (Wiederabfluss des Geldbetrages beim Gläubiger). Der zuletzt beschriebene lange
Leistungsweg wird durch die Novationsvereinbarung lediglich verkürzt, indem auf den
überflüssigen Umweg der Aus- und Rückzahlung des Geldbetrages verzichtet wird.

Von einem Zufluss des aufgrund der Altforderung geschuldeten Betrags kann in derartigen 102
Fällen der Schuldumschaffung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs allerdings
nur dann ausgegangen werden, wenn sich die Novation als Folge der Ausübung der
wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Gläubigers (Steuerpflichtigen) über den Gegenstand
der Altforderung darstellt, also auf einem freien Entschluss des Gläubigers beruht (vgl. Urteile
vom 17. Juli 1984 VIII R 69/84, BFHE 142, 215, BStBl II 1986, 48 unter 2.d. der Gründe; in
BFHE 184, 21, BStBl II 1997, 755, unter II.2.a.bb der Gründe; in BFHE 233, 166, BStBl II
2009, 190, unter II.4.b.cc. der Gründe). Für die Beantwortung der Frage, ob dies zutrifft,
kommt auch dem Umstand Bedeutung zu, in wessen Interesse die Novation lag. Lag sie im
alleinigen oder überwiegenden Interesse des Gläubigers, indiziert dies dessen
Verfügungsmacht über den Gegenstand der Altforderung (vgl. BFH-Urteile in vom 19. Juni
2007 VIII R 63/03, BFH/NV 2008, 194; in BFHE 184, 21, BStBl II 1997, 755, unter II.2.a.bb.
der Gründe, m.w.N.; in BFHE 233, 166, BStBl II 2009, 190, unter II.4.b.cc. der Gründe).

bb) Bei Anlegung dieser Maßstäbe ist ein Zufluss der gutgeschriebenen „Renditen“ i.S. von § 103
11 Abs. 1 Satz 1 EStG im Zeitpunkt der Gutschrift und Wiederanlage zu bejahen.

Allerdings liegen dem Gericht als solche bezeichnete „Gutschriften“ oder diesen 104
vergleichbare Kontoauszüge nicht vor. Daraus kann indessen nicht geschlossen werden,
dass es Gutschriften oder Abrechnungen nicht gegeben habe und die Klägerin deshalb nicht
über die Kapitalerträge habe verfügen können. Der Klägerin wurden jeweils Mitteilungen über
die Beträge der Anlage einschließlich der vereinbarten Rendite, also Gewinnbeteiligung bzw.
Verzinsung, von 15,5% p.a. übermittelt. Dabei ist jeweils eine Referenznummer für eine
Beteiligung angegeben. Diese Beträge waren im Fall der tatsächlich erfolgten beiden
Überweisungen auf ihr Konto auch Grundlage der Zahlungen. Bei Nichtkündigung wurde das
Geld einschließlich der Rendite neu angelegt. Die Rückzahlungen bzw. die genaue
Bezifferung der um die Rendite des jeweiligen vorangegangenen Anlagezeitraums erhöhten
Wiederanlagebeträge belegt, dass die A Aufzeichnungen über die Anlagen und Renditen
geführt hat. Da diese auf Verlangen jedenfalls in den Streitjahren entsprechend ausgezahlt
worden sind, erfüllen diese Aufzeichnungen die Merkmale von Gutschriften. Mit der
Zurechnung der nicht ausgezahlten Renditen zum Anlagekapital ist jeweils an die Stelle des
alten Schuldverhältnisses ein neues Schuldverhältnis getreten, was dem Zufluss der

Renditen i.S. von § 11 Abs. 1 EStG nicht entgegen steht. In der Wahl der Wiederanlage lag zivilrechtlich eine Novation.

Der Umstand, dass in den jeweiligen Mitteilungen der zum Ablauf der Wiederanlagezeit angegebene Betrag als „voraussichtlich“ bezeichnet wird, steht der Annahme von Gutschriften nicht entgegen. Dies ist lediglich dahingehend zu verstehen, dass die Wiederanlagebeträge für einen künftigen Zeitpunkt angegeben wurden. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass die Betragsermittlung nicht verbindlich sein sollte. Insbesondere war sie -- von der unterbliebenen Kündigung abgesehen -- nicht vom Eintritt bestimmter Bedingungen abhängig. Entscheidend ist schließlich, dass die bezifferten Beträge der vereinbarten Wiederanlage bzw. der späteren Auszahlung zugrunde gelegt worden sind. 105

Die Klägerin hat die ihnen zu Gebote stehende freie Wahl der Kündigung mit Auszahlung der Renditen einerseits und der Nichtkündigung verbunden mit der Wiederanlage andererseits im eigenen Interesse -- um fortan weitere hohe Renditen erzielen zu können -- im Sinne der letztgenannten Alternative ausgeübt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 184, 24, BStBl II 1997, 761, m.w.N.; in BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190). 106

Unerheblich ist, dass die Klägerin diese Wahl nicht getroffen hätte, wenn ihr das tatsächliche Verhalten der A, insbesondere deren betrügerischer Gesamtplan, bekannt gewesen wäre. Entscheidend ist allein, dass die A es der Klägerin freigestellt hat, statt der Wiederanlage die Auszahlung der gutgeschriebenen Beträge zu verlangen, und ihnen damit die wirtschaftliche Verfügungsmacht über diese eingeräumt hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 196, 112, BStBl II 2001, 646; in BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190). Der Umstand, dass die A mit ihrem geheimen Vorbehalt, die Verträge irgendwann nicht mehr zu erfüllen, letztlich wirtschaftliche Eigeninteressen verfolgt hat, steht der Annahme, dass die Wiederanlage im Interesse der Klägerin stand, nicht entgegen. Denn maßgeblich ist insoweit die objektive Sicht zum Zeitpunkt der Wiederanlage. Von den getroffenen Vereinbarungen abweichende Absichten sind als innere Tatsachen insoweit nur dann in die Beurteilung einzubeziehen, wenn sie durch objektive Umstände nach außen erkennbar hervorgetreten sind. Dies trifft für die geheimen Absichten der A nicht schon allein deshalb zu, weil die zugesagten Renditen weit über dem Marktüblichen lagen. 107

cc) Die A wäre für den Fall, dass die Klägerin statt der Wiederanlage der Anlagebeträge einschließlich der Zinsen bzw. Renditen deren Auszahlung gewählt hätte, zu den entsprechenden Zahlungen auch bereit und fähig gewesen. Sie hat für die gesamten Streitjahre Renditen und Einlagen bedient. Angesichts der damit in den Streitjahren anzunehmenden unbedingten Leistungsbereitschaft der A spielt es keine Rolle, ob diese tatsächlich entsprechende Netto-Wertzuwächse in Höhe der den Anlegern gutgeschriebenen Renditebeiträge erwirtschaftet hatte und hierzu nach den zugrunde liegenden Vereinbarungen auch verpflichtet war. 108

dd) Aber selbst wenn die A zivilrechtlich zu entsprechenden Leistungen nicht verpflichtet gewesen sein sollte, wäre dies unerheblich (vgl. BFH-Urteile vom 21. Juli 1987 VIII R 211/82, BFH/NV 1988, 224 ; in BFHE 196, 112, BStBl II 2001, 646; BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190). Zwar setzt der Zufluss eines Geldbetrages im Falle dessen bloßer Gutschrift in den Büchern des Schuldners im Regelfall voraus, dass insoweit eine eindeutige und unbestrittene Leistungsverpflichtung des Schuldners besteht, diesem also insbesondere kein Leistungsverweigerungsrecht zusteht (vgl. BFH-Urteile vom 16. November 1993 VIII R 33/92, BFHE 174, 322, BStBl II 1994, 632, BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190). Etwas anderes gilt aber dann, wenn sich der Schuldner erkennbar auf zivilrechtliche Einwendungen und Einreden gegen die Forderung des Gläubigers nicht berufen will (BFH-Urteile vom 10. Juni 109

1975 VIII R 71/71, BFHE 116, 333, BStBl II 1975, 847; vom 6. April 1993 VIII R 68/90, BFHE 172, 25, BStBl II 1993, 825; in BFHE 2223, 166, BStBl II 2009, 190). Dies wäre im Streitfall anzunehmen, da die A den Anlegern „Renditen“ gutgeschrieben und diese in den Streitjahren nach Eintritt der vereinbarten Fälligkeiten an die Anleger ausgezahlt oder ihnen im Wege der Novation neue (Kapital-) Forderungen eingeräumt hat, unabhängig davon, ob sie zu diesen Leistungen zivilrechtlich verpflichtet war oder nicht.

ee) Die A war in den maßgeblichen Wiederanlagezeitpunkten zur Auszahlung der gutgeschriebenen Zinsen bzw. Renditen auch fähig gewesen. 110

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist ein Zufluss sowohl in den Fällen bloßer Gutschrift des betreffenden Betrages in den Büchern des Schuldners als auch in den Fällen der Novation grundsätzlich nur anzunehmen, wenn der Schuldner -- im Streitfall die A -- in dem betreffenden Zeitpunkt zur Zahlung des Betrages in der Lage gewesen wäre, also nicht zahlungsunfähig war (z.B. BFH-Urteile vom 22. Mai 1973 VIII R 97/70, BFHE 109, 573, BStBl II 1973, 815, betreffend Buchgutschrift; in BFH/NV 1988, 224, 225, unter I.2.b der Gründe, betreffend Novation; in BFHE 233, 166, BStBl II 2009, 190). Als Zahlungsunfähigkeit in diesem Sinne ist das auf dem Mangel an Zahlungsmitteln beruhende dauernde Unvermögen des Schuldners anzusehen, seine sofort zu erfüllenden Geldschulden noch im Wesentlichen zu berichtigen (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2008, 194, m.w.N.; vom 8. Mai 2007 VIII R 13/06, BFH/NV 2007, 2249; in BFHE 233, 166, BStBl II 2009, 190). Dies ist vor dem „Zusammenbruch“ des Schuldners im Regelfall zu verneinen, so lange ein Antrag auf Eröffnung des Konkurs- oder Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners noch nicht gestellt wurde (BFH-Urteile in BFH/NV 2007, 2249, m.w.N.; in BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190).

Nach diesen Grundsätzen war die A in den Zeitpunkten der Auszahlungen und der jeweiligen Wiederanlagen zahlungsfähig, da sie in den Streitjahren den Auszahlungsverlangen hinsichtlich gekündigter Kapitalanlagen einschließlich der Renditen nachgekommen ist. Unerheblich ist, dass die A zur Zahlung nicht in der Lage gewesen wäre, wenn alle oder zumindest die meisten Anleger innerhalb eines kurzen Zeitraums die Rückzahlung verlangt hätten. Daraus ergibt sich lediglich die Überschuldung der A, nicht hingegen die Zahlungsunfähigkeit. Die Überschuldung steht dem Zufluss nicht entgegen. 112

ff) Zuflusszeitpunkte sind im Falle der erfolgten Kündigungen die Zeitpunkte des tatsächlichen Zahlungseingangs bei der Klägerin. Im Fall der Gutschriften, also bei Verlängerung der jeweiligen Anlagen, sind dies die jeweiligen Zeitpunkte der Gutschriften. Mangels deren Vorlage und ggf. abweichender Umstände muss angesichts der erfolgten Mitteilungen angenommen werden, dass die Gutschriften jeweils zu den vereinbarten Ablaufzeitpunkten der Anlagen erfolgt sind. Dies folgt insbesondere aus der Berechnung der Erträge für die nachfolgenden Zeiträume, die auf einer entsprechenden zeitlichen Zubuchung der Erträge für den vorangegangenen Zeitraum aufbauen. 113

3. Der Einwand der Klägerin, dass das Besteuerungsrecht für die Kapitalerträge nicht bei der Bundesrepublik Deutschland liege, greift nicht durch. 114

a) Ausgehend davon, dass die Vereinbarungen zwischen der Klägerin und der A Darlehensverträge und die der Klägerin daraus zugeflossenen Erträge Darlehenszinsen sind, steht das Besteuerungsrecht nach Art. 11 Abs. 1 DBA-USA 1989 (a.F. und n.F.) auch dann der Bundesrepublik Deutschland zu, wenn die Anwendbarkeit des DBA-USA 1989 unterstellt wird. Danach können Zinsen, die eine in einem Vertragsstaat -- hier in Deutschland -- ansässige Person als Nutzungsberechtigter bezieht, nur in diesem Staat -- also Deutschland 115

-- besteuert werden, wobei nach der abkommensrechtlichen Bestimmung des Begriffs „Zinsen“ (grundsätzlich) Einkünfte aus Forderungen jeder Art erfasst werden (Art. 11 Abs. 2 DBA-USA 1989).

b) Aber auch, wenn die Erträge der Klägerin als Gewinnanteile aus einer stillen Beteiligung gewertet werden, ergibt sich nicht, dass der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht nicht zusteht. 116

aa) Allerdings umfasst der Ausdruck „Zinsen“ nach Art. 11 Abs. 2 Satz 3 DBA-USA 1989 nicht Einkünfte, die in Art. 10 (Dividenden) behandelt sind. Hierzu gehören nach Art. 10 Abs. 5 DBA-USA 1989 a.F. (Art. 10 Abs. 6 DBA-USA 1989 n.F.) aus US-Quellen stammende „Einkünfte aus Rechtsbeziehungen, die ein Recht auf Gewinnbeteiligung verleihen (in der Bundesrepublik Deutschland einschließlich der Einkünfte aus einer stillen Gesellschaft, aus partiarischen Darlehen, ...)“. Diese können in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dessen Recht besteuert werden, wenn die Einkünfte bei der Ermittlung des Gewinns der zahlenden Person abzugsfähig sind; dem jeweiligen Quellenstaat wird unter diesen Umständen das uneingeschränkte Besteuerungsrecht eingeräumt. Damit können sie, wenn sie US-Quellen stammen, aus der Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer auszunehmen sein. In diesen Fällen ist nämlich -- entgegen der Ansicht des Beklagten -- das Anrechnungsverfahren gemäß Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa DBA-USA 1989 a.F. bzw. Art. 23 Abs. 3 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa DBA-USA 1989 n.F. nicht anzuwenden. Eine Doppelbesteuerung wird vielmehr nach Maßgabe von Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Satz 1 DBA-USA 1989 a.F. bzw. Art. 23 Abs. 3 Satz 1 Buchst. a Satz 1 DBA-USA 1989 n.F. durch Freistellung der Zinseinkünfte von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer vermieden (BFH-Urteil vom 19. Mai 2010 I R 75/09, BFHE 229, 542, BStBl II 2011, 208). Dies setzt allerdings voraus, dass das DBA-USA 1989 überhaupt anwendbar ist. Weiter muss in tatsächlicher Hinsicht feststehen, dass Einkünfte gewinnabhängig waren, aus den Vereinigten Staaten stammen und sind sie dort prinzipiell auch als Betriebsausgaben bei dem Schuldner abzugsfähig sind (BFH-Urteil in BStBl II 2011, 208, Rdn. 11). 117

bb) Im Streitfall kann schon nicht in tatsächlicher Hinsicht festgestellt werden, dass das DBA-USA überhaupt anwendbar ist. Nach Art. 1 Abs. 1 DBA-USA 1989 gilt dieses, soweit es nichts anderes vorsieht, für Personen, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Nach Art. 4 Abs. 1 DBA-USA 1989 bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes der Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Die Klägerin ist danach aufgrund ihres Wohnsitzes in Deutschland ansässig. Ein Anknüpfungspunkt für eine Ansässigkeit in den USA besteht nicht. Für die A kann in tatsächlicher Hinsicht nicht festgestellt werden, dass sie in den USA ansässig war. Da die A in den USA zwar eine Postadresse, aber keine geschäftliche Niederlassung unterhalten hat, ist auszuschließen, dass der Ort ihrer Geschäftsleitung in den USA lag. Die Frage, ob die A in den USA allein aufgrund ihrer Gründung oder eines anderen Merkmals steuerpflichtig war, ist allein nach US-Recht zu beurteilen. Der Senat verfügt nicht über entsprechende Kenntnisse des US-Rechts. Dieses gehört als Auslandsrecht, da die Anwendung im Rahmen eines Auslandssachverhalts -- tatsächliche Voraussetzungen des Bestehens der Steuerpflicht in den USA -- zu beurteilen ist, zum „Sachverhalt“ i.S. des § 90 Abs. 2 AO i.V.m. § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO, den die Klägerin aufzuklären und für den sie die Beweismittel, ggf. ein Rechtsgutachten, zu beschaffen hätte. Entsprechender Sachvortrag ist seitens der Klägerin nicht erfolgt. 118

bb) Der Senat kann auch nicht feststellen, dass -- die Anwendbarkeit des DBA-USA 1989 unterstellt -- die an die Klägerin geleisteten Vergütungen in den USA bei der Klägerin als Betriebsausgaben abzugsfähig gewesen wären. Die steuerliche Beurteilung als der Klägerin zugeflossene Erträge beruht auf der besonderen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu Kapitaleinkünften bei Schneeballsystemen. Ob das US-Recht spiegelbildlich die Erträge bei der betrügerisch tätigen Anlagegesellschaft als Betriebsausgaben ansähe oder etwa, insbesondere für die tatsächlich nicht ausgezahlten Beträge, einen Betriebsausgabenabzug verweigern würde, ist dem Gericht nicht bekannt und deshalb nicht festzustellen. Die Ausführungen unter aa) zu § 90 Abs. 2 AO gelten insoweit entsprechend.

4. Entgegen der Ansicht der Klägerin waren die Einkünfte der Klägerin nicht im Rahmen einer einheitlichen und gesonderten Feststellung mit der Klägerin und A als Feststellungsbeteiligten festzustellen. Die Klägerin und die A waren nicht gemeinschaftlich an Einkünften beteiligt, wie es für die Anwendung des allein in Betracht zu ziehenden § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO erforderlich wäre. 120

5. Der Beklagte war auch befugt, die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre zu ändern. 121

a) Die Steuerbescheide durften nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert werden, weil die Tatsachen und Beweismittel betreffend die Einkünfteerzielung der Kläger gem. § 20 Abs. 1 Nr. 4 bzw. Nr. 7 EStG aus den A Beteiligungen dem Beklagten nachträglich durch die Ermittlungsmaßnahmen des StraFA bekannt geworden sind. 122

b) Die Festsetzungsfrist war, auch für das Streitjahr 2006, noch nicht abgelaufen. Die Festsetzungsfrist beträgt für die Einkommensteuer grundsätzlich vier Jahre, § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO. Die Festsetzungsfrist beginnt gemäß § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO wenn eine Steuererklärung einzureichen ist, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, es sei denn, dass die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 1 AO später beginnt. Beginnen die Zollfahndungsämter oder die mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen der Landesfinanzbehörden vor Ablauf der Festsetzungsfrist beim Steuerpflichtigen mit Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen, so läuft die Festsetzungsfrist insoweit nicht ab, bevor die auf Grund der Ermittlungen zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind (§ 171 Abs. 5 Satz 1 AO). 123

Die Klägerin reichte die Steuererklärung für 2006 am 12.09.2007 und diejenigen für die Streitjahre 2007 bis 2010 in den Jahren 2009 bis 2011 ein. Da das StraFA im November 2011 mit der Prüfung begonnen hat, war die Regelverjährung vor deren Ablauf, der für 2006 zum 31.12.2011 und für die anderen Streitjahre später eingetreten wäre, gehemmt. 124

6. Die Klage ist bezüglich der Streitjahre 2006, 2007 und 2010 teilweise begründet, soweit sich aus den am Tag vor der mündlichen Verhandlung vorgelegten weiteren Unterlage abweichende Beträge der der Klägerin zugeflossenen Kapitalerträge ergeben. Überdies wendet die Klägerin zu Recht ein, dass der Beklagte auch insoweit vom Fortbestand der Beteiligungen und entsprechender Zinsgutschriften ausgegangen ist, als tatsächlich Rückzahlungen erfolgt sind. Indessen war für die betroffenen Streitjahre 2009 und 2010 insoweit zu Lasten der Klägerin mit den sich ergebenden Minderungen zu saldieren, als der Beklagte die 7. Anlage überhaupt nicht in die Zinsermittlung einbezogen hat. Dabei geht das Gericht mangels anderer Anhaltspunkte davon aus, dass die zweite am 22.08.2008 erteilte Anlagebestätigung über den Betrag von 30.000 EUR keine zusätzliche Anlage betrifft, sondern lediglich die bereits unter dem 24.07.2008 bestätigte Anlage über denselben Betrag. 125

AnlageDatum	Anlagebetrag EURMindestlaufzeit	Betrag EUR lt. Bestätigung/Mitteilung bzw. Rückrechnung. davon Einnahme aus Kapitalvermögen/EUR					127
		2006	2007	2008	2009	2010	
1. Anlage	20.00031.12.2006	23.492 3.492	27.116 3.642	31.300 4.184	18.065 (1) 18.065 (2) 2.415 (2)	18.000 (1)20.852 (2) 2.350 (1) 2.787 (2)	Teilausz. zu (1) 01/2010
2. Anlage13.01.2006	28.00031.03.2007	--	33.208 5.208	38.335* 5.127*	44.262 5.927*	--	Ausz. 04/2009
3. Anlage20.04.2006	15.00030.06.2007	--	17.771 2.771	20.513 2.742	23.677 3.164	27.330 3.653	
4. Anlage06.09.2006	20.00030.09.2007	--	23.255 3.255	26.843 3.588	30.984 4.141	35.765 4.781	
5. Anlage20.07.2007	10.00030.09.2008	--	--	11.823* 1.823*	13.656* 1.833*	15.773 2.117*	
6. Anlage20.07.2007	7.00030.12.2008	--	--	8.558 1.525	9.878 1.320	11.403 1.525	
7. Anlage16.07.2008	30.00030.09.2009	--	--	--	35.516 5.516	40.996 5.480	
Eink. insges.		3.492	14.876	18.989	24.316	22.693	
Eink. bisher		3.602	15.024	18.920	21.318	24.622	
Änderung		- 110	- 148	+ 69	+ 2.998	- 1.929	
* Rückrechnung, Bestätigung/Mitteilung dem Gericht nicht vorliegt							

Mangels anderer Anhaltspunkte waren zusätzliche Werbungskosten nicht anzusetzen.

128

Die Bescheide für 2006, 2007 und 2010 waren nach Maßgabe der in der Aufstellung bezifferten Änderungen zu Gunsten der Klägerin zu ändern. Wegen des Verbots der Verböserung im Klageverfahren kam eine Änderung der angefochtenen Bescheide für 2008

129

und 2009 zu Lasten der Klägerin nicht in Betracht.

7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. 130

8. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. 131