

---

**Datum:** 27.02.2020  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 13. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 13 K 3135/15 E  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2020:0227.13K3135.15E.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

---

- Tatbestand 1
- Die Beteiligten streiten darüber, ob und ggf. in welcher Höhe eine von der X Ltd. vorgenommene Weiterleitung von Erlösen aus Grundstücksverkäufen beim Kläger im Streitjahr 2004 zu steuerbaren Einkünften aus Kapitalvermögen führte. 2
- Die Kläger sind Eheleute, welche im Streitjahr zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. 3
- Der Kläger wollte zusammen mit den Herren B. und L. Grundstücke auf den Turks- und Caicos-Inseln erwerben. Zu diesem Zweck nahmen sie Kontakt zu der auf den Turks- und Caicos-Inseln ansässigen Firma C. Ltd. auf, die die Vorgehensweise und die rechtliche Gestaltung erarbeiten sollte. 4
- Da ein Erwerb von Immobilien durch Personen ohne Wohnsitz auf den Turks- und Caicos-Inseln nicht möglich war, wurde die X Ltd. gegründet. Bei dieser handelt es sich um eine nach der im Jahr 1981 auf den Turks und Caicos-Inseln gültigen Verordnung über die Kapitalgesellschaften („Companies Ordinance“) gegründeten Limited Liability Company, die ihren statuarischen Sitz auf den karibischen Turks- und Caicos-Inseln hat. Bei Gründung der Gesellschaft hielten die D. Ltd, die E. Ltd und die F. Ltd jeweils einen Anteil im Wert von je 1 \$ an der X Ltd. Einziges Vorstandsmitglied der X Ltd. war die E. Ltd, einziger Sekretär die D. Ltd, welche beide ihren Sitz auf den Turks- und Caicos Inseln haben. Ausweislich der im 5

Verlaufe des vorliegenden Klageverfahrens eingereichten amtlichen Übersetzung enthielt der Gründungsvertrag der X Ltd. vom ...1981 unter anderem die folgenden Regelungen:

„4. Sofern dies von der Gesellschaftsverordnung von ... nicht untersagt oder eingeschränkt ist, hat die Gesellschaft von Zeit zu Zeit und jederzeit die Vollmacht und ist befugt, sämtliche Vollmachten auszuüben, die von einer natürlichen oder juristischen Person in jedem Teil der Welt entweder als Auftraggeber, Agent, Auftragnehmer oder auf andere Weise sowie allein oder in Zusammenarbeit mit anderen jederzeit bzw. von Zeit zu Zeit durchgeführt werden kann, sofern ihnen dies zum Erreichen ihrer Ziele erforderlich erscheint oder jegliche sonstigen Dinge, die sie dafür zusätzlich als erforderlich oder förderlich bzw. resultierend erachtet, einschließlich und ohne Beschränkung des allgemeinen Charakters des Vorstehenden, die Vollmacht, jegliche Änderungen oder Ergänzungen an diesem Gesellschaftsvertrag und der Satzung der Gesellschaft vorzunehmen, die für erforderlich oder angemessenen erachtet werden, wie dies im Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft niedergelegt ist, [...]“ 6

5. Die Haftung jedes Mitglieds der Gesellschaft ist auf den Betrag beschränkt, der auf die Aktien eines Aktionärs von Zeit zu Zeit nicht einbezahlt wurde. 7

6. Das Grundkapital der Gesellschaft beläuft sich auf 5.000,00 USD, ist in 5.000 Aktien mit einem Nennwert von je 1,00 USD unterteilt, wobei die Gesellschaft zu jeder Aktie gemäß den Bestimmungen der Gesellschaftsverordnung von ... und des Gesellschaftsvertrags das Recht hat, diese zurückzukaufen und das vorstehende Kapital zu erhöhen oder zu senken und jegliche Teile ihres Kapitals, unabhängig davon, ob es sich um das ursprüngliche, das zurückgekaufte oder erhöhte Kapital handelt, mit oder ohne Vorzug, Priorität oder Sonderprivileg oder vorbehaltlich jeglichen Aufschubs von Rechten oder zu jeglichen Bedingungen oder Beschränkungen auszugeben und so dass, soweit in den Ausgabebedingungen nichts ausdrücklich anderslautendes angegeben ist, jede Ausgabe von Aktien, unabhängig davon, ob sie als Präferenz oder auf andere Weise erklärt wurde, den vorstehend genannten Vollmachten unterliegt.“ 8

Die Satzung der X Ltd. vom ...1981 enthielt u.a. die folgenden Regelungen: 9

„AUSLEGUNG“ 10

[...] 2. Das Geschäft der Gesellschaft kann so bald wie möglich, wie es die Vorstandsmitglieder für angemessen erachten, nach der Gründung begonnen werden, dies gilt ungeachtet der Tatsache, dass nur ein Teil der Aktien zugeteilt wurde. [...] 11

AKTIENURKUNDE 12

4. Urkunden, die für Aktien der Gesellschaft stehen, sind in der Form auszustellen, die von den Vorstandsmitgliedern festgelegt wird. Diese Urkunden sind von einem Vorstandsmitglied zu unterzeichnen und sind vom Sekretär oder einem anderen Vorstandsmitglied gegenzuzeichnen. Alle Aktienurkunden sind in aufeinanderfolgender Reihenfolge zu nummerieren oder auf andere Weise zu kennzeichnen. Der Name und die Anschrift der Person, an die die damit dargestellten Aktien ausgegeben werden, sind in die Aktienübertragungsbücher der Gesellschaft einzutragen. [...] 13

AUSGABE VON AKTIEN 14

15

6. Vorbehaltlich der im Gesellschaftsvertrag ggf. bestehenden Bestimmungen und jeglichen Anweisungen, die von der Gesellschaft in einer Hauptversammlung gegeben werden können und unbeschadet jeglicher Sonderrechte, die den Haltern der bestehenden Aktien bereits gewährt wurden, können die Vorstandsmitglieder die Aktien der Gesellschaft mit oder ohne Vorzugsrechte, Anwartschaften oder sonstige Sonderrechte oder Beschränkungen, unabhängig davon, ob in Bezug auf Dividenden, Stimmrechte, Kapitalrückgabe oder sonstige, veräußern.

7. Die Gesellschaft hat ein Register ihrer Aktionäre zu führen, und jegliche Person, deren Name im Aktionärsregister als Aktionär eingetragen ist, hat Anspruch darauf, innerhalb von zwei Monaten nach der Zuteilung oder Eintragung der Übertragung (oder innerhalb der sonstigen Zeit, die in den Ausgabebedingungen verzeichnet ist) kostenfrei eine Urkunde für all ihre Aktien zu erhalten [...]. Jede Urkunde hat das Siegel zu tragen und die Aktien zu nennen, auf die sie sich bezieht, sowie den Betrag, der dafür bezahlt wurde. [...]

## AKTIENÜBERTRAGUNG 17

8. Die Urkunde zur Übertragung einer Aktie bedarf der Schriftform und ist von oder im Namen des Übertragenden zu unterfertigen, und der Übertragende gilt weiter als Halter einer Aktie, bis der Name des Übertragungsempfängers diesbezüglich in das Register eingetragen wird. 18

9. Die Vorstandsmitglieder können nach ihrem alleinigen Ermessen die Eintragung einer Aktienübertragung ohne Angabe von Gründen ablehnen. Sofern die Vorstandsmitglieder die Eintragung einer Übertragung ablehnen, haben sie die Übertragungsempfänger innerhalb von zwei Monaten nach einer solchen Ablehnung zu benachrichtigen. 19

10. Die Eintragung von Übertragungen kann zu dem Zeitpunkt und für die Zeiträume ausgesetzt werden, die von den Vorstandsmitgliedern von Zeit zu Zeit festgelegt werden kann, immer unter der Voraussetzung, dass diese Eintragung nicht für länger als fünfundvierzig Tage pro Jahr ausgesetzt werden darf. [...] 20

## ÜBERGANG VON AKTIEN 21

30. Beim Tod eines Aktionärs sind der oder die Überlebenden, sofern der Verstorbene ein gemeinsamer Aktionär war, und die persönlichen Rechtsvertreter des Verstorbenen, wenn er ein alleiniger Aktionär war, die einzigen Personen, die von der Gesellschaft so anerkannt werden, dass sie einen Rechtstitel an seiner Beteiligung an den Aktien haben, allerdings wird der Nachlass eines solchen verstorbenen Aktionärs durch nichts in dieser Satzung von jeglicher Verbindlichkeit in Bezug auf eine Aktie befreit, die von ihm allein oder gemeinsam mit anderen Personen gehalten wurde. 22

31. (a) Eine Person, die auf Grund des Todes oder der Insolvenz eines Aktionärs (oder auf andere Weise durch Übertragung) Anspruch auf eine Aktie erhält, kann, sofern sie einen Nachweis vorlegt, der von Zeit zu Zeit von den Vorstandsmitgliedern gefordert wird und vorbehaltlich der hier genannten Bestimmungen, wählen, ob sie entweder selbst als Halter der Aktie registriert wird oder eine Übertragung der Aktie an die andere von ihr festgelegte Person vornimmt, wie es die verstorbene oder insolvente Person hatte bestimmen können, und sie kann veranlassen, dass diese Person als Übertragungsempfänger dessen registriert wird, allerdings haben die Vorstandsmitglieder in beiden Fällen dasselbe Recht, die Registrierung abzulehnen oder auszusetzen, das sie auch im Fall einer Übertragung der Aktie durch diesen Aktionär vor seinem Tod oder ggf. seiner Insolvenz gehabt hatten. 23

*(b) Wenn sich die Person, die auf diese Weise einen Anspruch erwirbt, dafür entscheidet, selbst als Halter registriert zu werden, hat sie der Gesellschaft eine schriftliche, von ihr unterzeichnete Benachrichtigung zu übergeben oder zu senden, aus der diese Entscheidung hervorgeht.*

*32. Eine Person, die auf Grund des Todes oder der Insolvenz des Halters (oder in jedem anderen Fall als durch Übertragung) Anspruch auf eine Aktie erwirbt, hat Anspruch auf dieselben Dividenden und sonstigen Vorteile, auf die sie auch Anspruch hatte, wenn sie der registrierte Halter der Aktie wäre, außer dass sie, bevor sie als Aktionär in Bezug auf die Aktie registriert wird, bereits jegliche Rechte ausüben kann, die durch den Aktionärsstatus in Bezug auf Versammlungen der Gesellschaft verliehen werden, JEDOCH UNTER DER VORAUSSETZUNG, dass die Vorstandsmitglieder jederzeit eine Benachrichtigung ausgeben können, in der diese Person zur Entscheidung aufgefordert wird, ob sie sich selbst registrieren lassen oder die Aktie übertragen möchte, und wenn die Benachrichtigung nicht innerhalb von neunzig Tagen entsprechend beantwortet wird, können die Vorstandsmitglieder danach die Zahlung aller Dividenden, Boni oder sonstigen in Bezug auf die Aktien zahlbaren Gelder zurückbehalten, bis die Anforderungen der Benachrichtigung erfüllt wurden. [...]*

## HAUPTVERSAMMLUNG 26

*39. (a) Die Gesellschaft hat innerhalb von 3 Monaten nach ihrer Gründung und in jedem Jahr ihres Bestehens danach eine Hauptversammlung als Jahreshauptversammlung abzuhalten und hat diese Versammlung in der diesbezüglichen Einladung als solche zu benennen. [...]*

*(b) Auf diesen Versammlungen sind die Vorstandsmitglieder für das Folgejahr zu wählen, ist der Jahresabschluss der Vorstandsmitglieder vorzulegen und das allgemeine Geschäft der Gesellschaft zu verhandeln. [...]*

## STIMMEN DER AKTIONÄRE 29

*56. Vorbehaltlich jeglicher Rechte oder Beschränkungen, die zur gegebenen Zeit mit einer Klasse oder Klassen von Aktien verbunden sind, hat bei einer Wahl mit Handzeichen jeder eingetragene und auf einer Hauptversammlung persönlich anwesende Aktionär eine Stimme, und bei einer Abstimmung hat jeder eingetragene Aktionär eine Stimme für jede Aktie, die in seinem Namen im Register eingetragen ist.*

## VORSTANDSMITGLIEDER 31

*68. Die Gesellschaft hat einen Vorstand zu haben, der sich aus mindestens einem oder höchstens zehn Personen zusammensetzt (außer stellvertretenden Vorstandsmitgliedern), ALLERDINGS UNTER DER VORAUSSETZUNG, dass die Gesellschaft von Zeit zu Zeit durch einen ordentlichen Beschluss die Beschränkungen für die Anzahl an Vorstandsmitgliedern erhöhen oder senken kann. Die ersten Vorstandsmitglieder der Gesellschaft sind von den Unterzeichnern des Gesellschaftsvertrags oder einer Mehrheit dieser Unterzeichner schriftlich zu bestimmen. [...]*

*71. Ein Vorstandsmitglied oder stellvertretendes Vorstandsmitglied kann neben seinem Amt als Vorstandsmitglied jegliches sonstige Amt oder jeglichen gewinnbringenden Posten innerhalb der Gesellschaft (außer des Amts eines Abschlussprüfers) für den Zeitraum und unter den Bedingungen in Bezug auf Vergütung und sonstiges halten, die die Vorstandsmitglieder für angemessen erachten.*

## VOLLMACHTEN UND PFLICHTEN DER VORSTANDSMITGLIEDER

78. Die Geschäfte der Gesellschaft sind von den Vorstandsmitgliedern zu leiten, die alle Aufwendungen bezahlen können, die durch die Förderung, Registrierung und Gründung der Gesellschaft entstehen und die all jene Vollmachten der Gesellschaft ausüben können, die nicht von Zeit zu Zeit durch das Statut oder diese Satzung oder durch jegliche Verordnungen untersagt sind und von denen die Gesellschaft auf einer Hauptversammlung festlegt, dass sie von der Gesellschaft in der Hauptversammlung durchzuführen sind, JEDOCH UNTER DER VORAUSSETZUNG, dass jegliche Verordnungen, die die Gesellschaft in einer Hauptversammlung erlässt, keine frühere Handlung der Vorstandsmitglieder ungültig macht, die gültig gewesen wäre, wenn diese Verordnung nicht getroffen worden wäre. 35

81. Die Vorstandsmitglieder haben zu veranlassen, dass in den Büchern für folgende Zwecke Protokolle angelegt werden 36

(a) über alle Ernennungen von Beauftragten, die durch die Vorstandsmitglieder erfolgen, 37

(b) über die Namen der Vorstandsmitglieder, die auf jeder Vorstandssitzung oder der Sitzung eines Vorstandsausschusses anwesend sind (einschließlich jener, die dort durch einen Stellvertreter oder Vertreter vertreten werden), 38

(c) über alle Beschlüsse und Verhandlungen auf allen Versammlungen der Gesellschaft und der Vorstandssitzungen sowie Sitzungen der Vorstandsausschüsse. [...] 39

## GESCHÄFTSFÜHRER 40

85. Die Vorstandsmitglieder können von Zeit zu Zeit einen oder mehrere ihrer Gremien (jedoch kein stellvertretendes Vorstandsmitglied) für den Zeitraum und mit derjenigen Vergütung (entweder in Form eines Gehalts, einer Provision oder einer Gewinnbeteiligung bzw. zum Teil in der einen und zum Teil in der anderen Form), die sie für angemessen erachten, in das Amt eines Geschäftsführers erheben [...]. 41

86. Die Vorstandsmitglieder können einem Geschäftsführer jegliche Vollmachten verleihen und übertragen, die von ihnen ausgeübt werden können, dies unterliegt den Bedingungen und Bestimmungen sowie denjenigen Beschränkungen, die sie für angemessen erachten, und sie gelten entweder zusammen mit oder unter Ausschluss ihrer eigenen Vollmachten und können alle oder einige dieser Vollmachten von Zeit zu Zeit widerrufen, zurücknehmen, ändern oder modifizieren. 42

## VERFAHREN DER VORSTANDSMITGLIEDER 43

87. Sofern in dieser Satzung nicht anderslautend aufgeführt, haben sich die Vorstandsmitglieder für die Führung des Geschäfts, die Einberufung, Vertagung und sonstige Regulierung ihrer Sitzungen zu treffen, wie sie es für angemessen erachten. Fragen, die auf einer Sitzung aufkommen, sind von der Mehrheit der Stimmen der auf einer beschlussfähigen Sitzung anwesenden Vorstandsmitglieder und stellvertretenden Vorstandsmitglieder zu entscheiden; die Stimme eines stellvertretenden Vorstandsmitglieds 44

wird nicht gezählt, wenn die Person, die ihn ernannt hat, auf derselben Sitzung anwesend ist. Bei einer Stimmengleichheit hat der Vorsitzende eine zweite bzw. entscheidende Stimme. [...] 45

## BEAUFTRAGTE 46

105. Die Gesellschaft kann einen Präsidenten und muss einen Sekretär oder einen Sekretär und Schatzmeister haben, der von den Vorstandsmitgliedern ernannt wurde. [...]

## DIVIDENDEN UND RÜCKLAGE

107. Vorbehaltlich des Statuts können die Vorstandsmitglieder von Zeit zu Zeit Dividenden auf ausstehende Aktien der Gesellschaft erklären und die Zahlung selbiger aus den Mitteln der Gesellschaft genehmigen, VORAUSGESETZT JEDOCH, dass die Vorstandsmitglieder den Aktionären von Zeit zu Zeit diejenigen Zwischendividenden aus den Gewinnen der Gesellschaft zahlen, die den Vorstandsmitgliedern gerechtfertigt erscheinen.

108. Die Vorstandsmitglieder können, bevor sie Dividenden erklären, diejenigen Summen als Rücklage oder Rücklagen zurückhalten, die nach dem Ermessen der Vorstandsmitglieder für jeglichen Zweck der Gesellschaft anwendbar sind und können bis zu deren Anwendung jeweils nach ihrem Ermessen diese Summe im Geschäft der Gesellschaft anwenden.

109. Dividenden dürfen nur aus den Gewinnen der Gesellschaft ausgezahlt werden. [...]

115. Die Vorstandsmitglieder haben dafür zu sorgen, dass angemessene Kontenbücher in Bezug auf Folgendes geführt werden:

(a) alle Geldsummen, die von der Gesellschaft entgegengenommen oder aufgewendet

werden und die Sachverhalte bezüglich derer der Erhalt oder die Aufwendung erfolgt,

(b) alle Verkäufe und Käufe von Waren durch die Gesellschaft,

(c) alle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten der Gesellschaft.

Eine sachgerechte Buchführung erfolgt nicht, sofern solche Kontenbücher, die erforderlich sind, um ein wahrheitsgetreues Bild der Lage der Gesellschaft widerzugeben und ihre Transaktionen zu erläutern, nicht geführt werden.

116. Die Vorstandsmitglieder haben von Zeit zu Zeit zu bestimmen, ob und in welchem Maße sowie zu welcher Zeit und an welchen Orten sowie unter welchen Bedingungen oder Bestimmungen die Konten und Bücher der Gesellschaft oder jegliche dieser für die Prüfung durch die Aktionäre, die keine Vorstandsmitglieder sind, eingesehen werden dürfen, und kein Aktionär (der kein Vorstandsmitglied ist) hat ein Recht auf Einsichtnahme in die Konten oder Bücher bzw. Dokumente der Gesellschaft, außer wie dies durch das Statut gewährt oder von den Vorstandsmitgliedern bzw. der Gesellschaft auf einer Hauptversammlung genehmigt wurde.

117. Die Vorstandsmitglieder haben von Zeit zu Zeit zu veranlassen, dass eine Gewinn- und Verlustrechnung, Bilanz, (ggf.) ein Konzernabschluss und diejenigen sonstigen Berichte und Konten, die gesetzlich erforderlich sind, erstellt und der Gesellschaft auf der Hauptversammlung präsentiert werden. [...]

## ABWICKLUNG

127. Sofern die Gesellschaft abgewickelt werden muss, kann der Liquidator mit der Genehmigung durch einen Sonderbeschluss der Gesellschaft und jeglicher anderen Genehmigung, die nach dem Statut erforderlich ist, die gesamten oder einen Teil der Vermögenswerte der Gesellschaft (unabhängig davon, ob sie aus Eigentum derselben Art

bestehen oder nicht) in Bar oder als Sachleistung unter den Aktionären verteilen und kann für diesen Zweck denjenigen Wert festlegen, den er für das in vorgenannter Weise zu verteilende Eigentum als gerecht erachtet und kann bestimmen, wie eine solche Verteilung zwischen den Aktionären oder verschiedenen Klassen von Aktionären ausgeführt werden soll. Der Liquidator kann mit derselben Genehmigung die gesamten oder einen Teil dieser Vermögenswerte Treuhändern als Treuhandvermögen zugunsten der Beitragleistenden in der Form übergeben, die der Liquidator mit derselben Genehmigung für angemessen erachtet, allerdings so, dass kein Aktionär verpflichtet ist, jegliche Aktien oder sonstigen Wertpapiere, denen eine Verbindlichkeit unterliegt, zu übernehmen.

128. Sofern die Gesellschaft abgewickelt wird, und die zur Verteilung unter den Aktionären zur Verfügung stehenden Vermögenswerte nicht ausreichen, um das gesamte eingezahlte Kapital zurückzuzahlen, sind diese Vermögenswerte so zu verteilen, dass die Verluste von den Aktionären so weit wie möglich im Verhältnis zum eingezahlten Kapital übernommen werden, die bei Beginn der Abwicklung auf die von ihnen jeweils gehaltenen Aktien hätten abgezahlt werden sollen. Und falls bei einer Abwicklung die zur Ausschüttung unter den Aktionären verfügbaren Vermögenswerte mehr als ausreichen, um das gesamte zu Beginn der Abwicklung eingezahlte Kapital zurückzuzahlen, ist der Überschuss im Verhältnis des zu Beginn der Abwicklung auf die von den Aktionären gehaltenen Aktien eingezahlten Kapitals unter den Aktionären aufzuteilen. Dieser Paragraph gilt unbeschadet der Rechte der Halter von Aktien, die unter Sonderbedingungen ausgegeben wurden.

62

## ENTSCHÄDIGUNG

63

129. Die Vorstandsmitglieder, Abschlussprüfer, der Sekretär und die sonstigen zur gegebenen Zeit bestehenden Beauftragten der Gesellschaft und jegliche Treuhänder, die zur gegebenen Zeit in Bezug auf jegliche Belange der Gesellschaft handeln, sowie deren Erben, Testamentsvollstrecker, Verwalter und persönlichen Vertreter sind aus den Vermögenswerten der Gesellschaft gegenüber alle Klagen, Verfahren, Kosten, Gebühren, Verlusten, Schaden und Aufwendungen schadlos zu halten, die ihnen oder einem von ihnen auf Grund einer Handlung entstehen, die während oder bei der Ausübung ihrer Pflichten in ihrem entsprechenden Amt oder in der Treuhandenschaft durchgeführt oder unterlassen werden, außer jene, die ihnen (ggf.) durch ihre eigene absichtliche Fahrlässigkeit bzw. ihr Versäumnis entstehen, und keiner dieser Beauftragten oder Treuhänder ist für die Handlungen, Eingänge, Unterlassungen oder Versäumnisse eines anderen Beauftragten oder Treuhänders verantwortlich oder dafür, dass er zur Einhaltung oder für die Solvenz oder Ehrlichkeit von jeglichen Bankern oder anderen Personen, bei denen jegliche der Gesellschaft gehörenden Gelder oder Dinge eingelagert oder hinterlegt wurden, an jeglichen Entgegennahmen teilgenommen hat, oder für die nicht ausreichende Höhe eines Wertpapiers, in das jegliche Gelder der Gesellschaft investiert werden können, oder für jegliche sonstigen Verluste oder Schäden, die aus einem der vorgenannten Grande oder die bei oder für die Ausübung seines Amtes oder seiner Treuhandenschaft passieren, außer selbiges passiert durch die absichtliche Fahrlässigkeit oder das Versäumnis dieses Beauftragten oder Treuhänders.“

64

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die amtliche Übersetzung des Gesellschaftsvertrags nebst Satzung der X Ltd. vom ...1981 Bezug genommen.

65

Mit Vertrag vom ...1983 schloss der Kläger als Treugeber mit der F. Ltd als Treuhänderin einen Treuhandvertrag, nach dessen Inhalt die Treuhänderin einen Anteil an der X Ltd treuhänderisch für ihn hielt, die durch den Anteil übertragenen Stimmrechte gemäß seinen Anweisungen ausüben, alle erhaltenen Dividenden an ihn auszahlen und den Anteil auf ihn oder einen von ihm benannten Dritten übertragen sollte. Wegen der Einzelheiten wird auf die

66

amtliche Übersetzung des Vertrags vom ...1983 Bezug genommen.

Neben dem Kläger waren die Herren L. und B. seit Gründung und Herr H. seit November 1983 mittelbar über einen mit der F. Ltd. geschlossenen Treuhandvertrag, der inhaltlich dem zwischen dem Kläger und der F. Ltd. geschlossenen Treuhandvertrag entsprach, an der X Ltd. beteiligt. 67

Die X Ltd. erwarb in den Jahren 1981 bis 1982 verschiedene Grundstücke auf den Turks- und Caicos-Inseln. So erwarb sie beispielsweise mit Vertrag vom 20.10.1981 ein Grundstück mit der Rechtstitelnummer 10000/01 und einer Größe von 897 Hektar zu einem Kaufpreis von 46.000 \$. Den Vertrag unterzeichnete der Kläger als Vertreter der X Ltd. Mit Urkunde vom 1.12.1981 erwarb die X Ltd. ein Grundstück mit der Rechtstitelnummer 10000/01 nach Erhalt einer Gegenleistung in Höhe von 26.000 \$. 68

Der Gesamtkaufpreis für die von der X Ltd. erworbenen Grundstücke mit den Rechtstitelnummern 10000/01-10000/03, 10000/04, 10000/05 und 10000/06 betrug 266.000 \$ - was zwischen den Beteiligten unstrittig ist. Die fehlenden Verträge über die Grundstückskäufe können nicht mehr vorgelegt werden. 69

Der Erwerb erfolgte zu dem Zweck, die Grundstücke mit drei bis vier Ferienhäusern zu bebauen, in welchen die Anteilseigner hätten Urlaub machen können. Die Finanzierung der Grundstückskäufe erfolgte durch den Kläger und Herrn L., Herrn B. und – ab 1989 – auch Herrn H. „so, wie Geld vorhanden war“. Das Geld wurde dem Kläger in bar oder per Scheck übergeben. In welcher Höhe die einzelnen Beteiligten zum Grundstückserwerb beigetragen haben, lässt sich nicht weiter aufklären. 70

Mit Verkaufsvertrag vom 5.7.2004 veräußerte die X Ltd. die Grundstücke mit den Rechtstitelnummern 10000/01-10000/03, 10000/04, 10000/05 und 10000/06 zu einem Gesamtkaufpreis von 1.480.000 \$. Den Verkaufsvertrag schloss der Kläger als Vertreter der X Ltd. Wegen der weiteren Details wird auf die amtliche Übersetzung des Verkaufsvertrags vom 5.7.2004 Bezug genommen. Dem Kläger lagen bei Abschluss des Kaufvertrags Vollmachten der Herren L., B. und H. vor, welche ihn zum Verkauf der Grundstücke in ihrem Namen ermächtigten. 71

Der Kaufpreis wurde nach Abzug einer Provision in Höhe von 148.000 \$ auf ein Schweizer Konto des Klägers überwiesen und von diesem am 7.9.2004 wie folgt weitergeleitet: 72

Datum	Betrag in \$	Bezeichnung
27.8.2004	1.320.106,49	Gutschrift
7.9.2004	./. 100.000,00	Herr H.
7.9.2004	./. 120.000,00	Herr J. von J1. als Treuhänder
7.9.2004	./. 250.000,00	Herr L.
unbekannt	./. 250.000,00	Herr B.

 73



Der Kläger behielt den verbleibenden Betrag in Höhe von ca. 600.000 \$. Er behielt einen höheren Anteil am Kaufpreis, als es seiner anteilmäßigen Beteiligung entsprach, weil er sämtliche Aufgaben im Zusammenhang mit den Grundstücken übernommen und den Großteil der laufenden Kosten getragen hatte.

Die Grundstücke der X Ltd. wurden bis zum Verkauf von der Firma C. Ltd. verwaltet. Diese führte auch den Verkauf durch. Für ihre Leistungen erhielt die C. Ltd. eine Verwaltungsgebühr, welche zunächst der Kläger gezahlt, den Betrag jedoch später anteilig von den übrigen Beteiligten zurückgefordert hatte. Nachweise zu den Zahlungen der anderen Beteiligten an den Kläger existieren nicht. 75

Die X Ltd. existierte jedenfalls bis April 2009 weiter und ist nicht liquidiert worden. Ausweislich einer Jahresliste der X Ltd. waren am 4.7.2007 von ihren Aktien insgesamt vier Aktien an die F. Ltd. ausgegeben. Weitere Aktionäre waren an der X Ltd. zu diesem Zeitpunkt nicht beteiligt. 76

Die Kläger erklärten in ihrer Einkommensteuererklärung für 2004 keine mit der Beteiligung an der X Ltd. zusammenhängenden Einkünfte. Mit Bescheid vom 18.8.2006 setzte der Beklagte die Einkommensteuer entsprechend der von den Klägern abgegebenen Einkommensteuererklärung fest. Der Bescheid wurde bestandskräftig. 77

In den Jahren 2009 und 2010 ermittelte das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung K. gegen den Kläger. Die Steuerfahnderin gelangte hinsichtlich der Grundstücksverkäufe zu folgender Rechtsauffassung: 78

Die X Ltd. sei eine Kapitalgesellschaft mit ausländischem Sitz, welche auch geschäftlich aktiv gewesen sei. Sie habe Grundstücke erworben, welche ursprünglich zur Bebauung vorgesehen gewesen, schließlich jedoch unbebaut veräußert worden seien. Der Sitz der Geschäftsleitung der X Ltd. habe sich im Streitjahr nicht in Deutschland befunden, da die Verwaltung sowohl der X Ltd. als auch der von ihr gehaltenen Grundstücke über die Firma C. Ltd. mit Sitz auf den Turks- und Caicos-Inseln erfolgt sei. Da die X Ltd. über den Zeitpunkt der Weiterleitung des Veräußerungserlöses aus den Grundstücksverkäufen hinaus weiter bestanden habe, handele es sich bei der Auszahlung der Geldbeträge nicht um Einkünfte im Zusammenhang mit der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG), sondern es liege eine Ausschüttung einer ausländischen Kapitalgesellschaft im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor. Diese unterliege dem Halbeinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG. Ein Doppelbesteuerungsabkommen mit den Turk- und Caicos-Inseln bestehe nicht. 79

Die Höhe der von dem Kläger bezogenen Kapitalerträge berechnete die Steuerfahnderin wie folgt: 80

Ausschüttungsbetrag an den Kläger	600.000 \$	81
abzgl. Darlehensrückzahlung (Grundstückwerb):	265.000 \$ x ¼ = 66.250 \$	82
abzgl. Darlehensrückzahlung (Verwaltungskosten):	5.000 \$	83
verbleiben 439.672 €)	528.750 \$ (=	84

Der Beklagte schloss sich dieser Auffassung an und änderte den Einkommensteuerbescheid für 2004 mit Bescheid vom 21.12.2010 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO in der Weise, dass er 85

zusätzliche Kapitaleinnahmen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 439.672 € berücksichtigte. Unter Berücksichtigung des Halbeinkünfteverfahrens und nach Abzug des Sparer-Freibetrags (2.740 €) sowie des Werbungskostenpauschbetrags (102 €) wurden erstmals 216.994 € als Einkünfte aus Kapitalvermögen angesetzt. Der Beklagte verwies in dem Änderungsbescheid zur Erläuterung auf die Feststellungen der Steuerfahndung.

Die Kläger legten gegen den Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 21.12.2010 Einspruch ein, welcher zunächst gem. § 363 Abs. 2 Satz 1 AO ruhte, da der von dem gleichen Prozessbevollmächtigten vertretene Herr L. zur Klärung der steuerlichen Behandlung des erhaltenen Veräußerungserlöses vor dem Finanzgericht ..., unter dem Az. ... ein Musterverfahren führte. Dieser Rechtsstreit erledigte sich aufgrund einer tatsächlichen Verständigung. Der Beklagte fragte daraufhin bei den Klägern an, ob eine einvernehmliche Erledigung des Einspruchsverfahrens auf der Grundlage einer dem Ergebnis des vor dem Finanzgericht ... erzielten tatsächlichen Verständigung möglich sei. Der Prozessbevollmächtigte teilte daraufhin mit, dass er sich eine solche Lösung grundsätzlich vorstellen könne, begehrte darüber hinaus die Berücksichtigung von Verwaltungskosten der X Ltd., welche der Kläger in Höhe von 49.768,05 € getragen habe. Zum Nachweis legte er Zahlungsbelege vor, aus denen sich ergibt, dass die Firma C. Ltd. ein bei ihr bestehendes, für die X Ltd. treuhänderisch geführtes Konto (Nr. ...) mit diesem Gesamtbetrag im Zeitraum von Februar 1982 bis Juli 2009 belastet hatte. Letztlich kam eine tatsächliche Verständigung nicht zustande und der Beklagte wies den Einspruch als unbegründet zurück.

Gegen den Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 21.12.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.9.2015 haben die Kläger am 8.10.2015 Klage erhoben.

Die Kläger sind der Auffassung, die X Ltd. sei lediglich eine Domizilgesellschaft, sodass die von ihr erzielten Einkünfte bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO unmittelbar dem jeweiligen wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen seien.

Sie behaupten, die X Ltd. habe auf den Turks- und Caicos Inseln keinen eigenständigen Geschäftsbetrieb unterhalten, habe über keine Arbeitnehmer verfügt und habe keinerlei eigene Entscheidungskompetenz gehabt. Die tatsächliche Geschäftsführung sei unmittelbar durch den Kläger und die Herren L., B. und H. erfolgt, wohingegen die X Ltd. geschäftlich nicht aktiv gewesen sei. Es habe keine Gewinnerzielungsabsicht bestanden, da eine Eigennutzung der noch zu bauenden Immobilien auf den erworbenen Grundstücken geplant gewesen sei. Als wirtschaftlich inaktive Domizilgesellschaft sei die X Ltd. auch steuerlich nicht anzuerkennen. Da es der X Ltd. aufgrund dessen an einer eigenen Rechtsfähigkeit fehle, komme es zum Durchgriff auf die dahinter stehenden Gesellschafter. Bei den Gesellschaftern der X Ltd. liege daher im Hinblick auf den Verkauf der Grundstücke ein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne von § 23 EStG vor, welches außerhalb von 10 Jahren vorgenommen worden und daher nicht steuerbar sei.

Darüber hinaus sind die Kläger der Auffassung, dass die Berechnung des Ausschüttungsbetrages – das Vorliegen einer Gewinnausschüttung unterstellt – unzutreffend erfolgt sei. Denn gem. § 27 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) stehe als ausschüttungsfähiger Gewinn nur der Betrag zur Verfügung, der nach Abzug des Stammkapitals und des Einlagekontos verbleibe. Eine Kapitalrückgewähr unterliege nicht der Besteuerung als Gewinnausschüttung. Daher sei die Ausschüttung um die ursprünglichen Einlagen der Gesellschafter zu kürzen.

Die Kläger behaupten ferner, die Anteilseigner der X Ltd. hätten die Anschaffungskosten für die Grundstücke in Höhe von insgesamt 266.000 \$ selbst aufgebracht. Zudem habe der

Kläger in den Jahren 1983 bis 2009 der X Ltd. Kapital zur Zahlung von Verwaltungskosten in Höhe von ca. 57.600 \$ zur Verfügung gestellt.

Die Kläger beantragen, 92

den Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 21.12.2010 in Gestalt der 93  
Einspruchsentscheidung vom 11.9.2015 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt, 94

die Klage abzuweisen. 95

Er ist der Auffassung, die X Ltd. sei eine steuerlich anzuerkennende Aktiengesellschaft. Es 96  
liege auch eine Ausschüttung und keine Einlagenrückgewähr vor, da § 27 KStG auf Fälle der  
Rückzahlung von Einlagen durch Kapitalgesellschaften in Drittstaaten nicht anzuwenden sei.  
Dies folge bereits daraus, dass diese regelmäßig kein steuerliches Einlagekonto im Sinne  
von § 27 KStG führten. Da die X Ltd. ihren Sitz in einem Drittstaat habe, könne im Streitfall  
auch kein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 56 EGV vorliegen. Obwohl dies  
wegen der Nichtanwendbarkeit des § 27 KStG nicht erforderlich gewesen wäre, habe die  
Steuerfahndung den Ausschüttungsbetrag bereits um einen anteiligen Betrag betreffend die  
Rückzahlung der X Ltd. von ihren Gesellschaftern zur Finanzierung des Grundstückserwerbs  
und der Verwaltungskosten gewährter Darlehen gekürzt. Ob darüber hinausgehende weitere  
Darlehen des Klägers an die X Ltd. zu berücksichtigen seien, sei erst im Zeitpunkt der  
Veräußerung der Beteiligung an der X Ltd. relevant. Denn bei der Beteiligung handele es sich  
um eine wesentliche Beteiligung im Sinne von § 17 EStG, bei welcher Gesellschafterdarlehen  
mit eigenkapitalersetzendem Charakter im Zeitpunkt der Veräußerung steuerlich zu  
berücksichtigen seien.

Die Berichterstatterin hat am 24.10.2018 einen Erörterungstermin mit den Beteiligten 97  
durchgeführt. In dem Termin wurde der Kläger zur abschließenden Aufklärung des  
Sachverhalts dazu aufgefordert, bis zum 30.1.2019 die Bilanzen der X Ltd. für das Jahr 2004  
und möglichst auch für die Jahre 2002 und 2003 vorzulegen sowie Nachweise darüber, wie  
erfolgte Kapitaleinlagen bei der X Ltd. (Übernahme der Anschaffungskosten für die  
Grundstücke und der Verwaltungskosten) gebucht worden sind. Der Kläger ist in diesem  
Zusammenhang darauf hingewiesen worden, dass es sich insoweit um für ihn günstige  
Tatsachen mit Auslandsbezug handele und für ihn eine Beweisvorsorgepflicht bestanden  
habe. Nach mehrfach gewährten Fristverlängerungen haben die Kläger schließlich mit  
Schriftsatz vom 15.4.2019 mitgeteilt, dass die X Ltd. gesetzlich nicht zur Aufstellung von  
Bilanzen und zur Führung von Buchführungsunterlagen verpflichtet gewesen sei. Daher  
könnten die angeforderten Unterlagen nicht vorgelegt werden.

Der Senat hat am 27.2.2020 eine mündliche Verhandlung durchgeführt. Wegen der 98  
Einzelheiten wird auf das Sitzungsprotokoll vom 27.2.2020 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe 99

I. Die zulässige Klage ist nicht begründet. 100

Der Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 21.12.2010 in Gestalt der 101  
Einspruchsentscheidung vom 11.9.2015 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren  
Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Dem Kläger sind im Streitjahr Einkünfte aus  
Kapitalvermögen in Höhe von zumindest 216.994 € zugeflossen, welche der Beklagte im

Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 21.10.2010 mithin zu Recht berücksichtigt hat.

1. Gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in der im Streitjahr gültigen Fassung gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge aus Aktien, Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist, aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie an bergbautreibenden Vereinigungen, die die Rechte einer juristischen Person haben. Zu den sonstigen Bezügen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen. Die Bezüge gehören nicht zu den Einnahmen, soweit sie aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG als verwendet gelten. Die Aufzählung der ausschüttenden Körperschaften in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist nicht abschließend, sondern lediglich beispielhaft; entscheidend ist die körperschaftsteuerliche Struktur der ausschüttenden Vereinigung und ob die Beteiligung an ihr – abstrakt gesehen – das Vermögensrecht mitumfasst, an Gewinnausschüttungen und an der Auskehrung des Liquidationsvermögens beteiligt zu werden (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 15.11.1994 VIII R 74/93, Bundessteuerblatt – BStBl – II 1995, 315). Ebenso unerheblich ist, ob es sich bei der ausschüttenden Gesellschaft um eine in- oder eine ausländische Kapitalgesellschaft handelt (vgl. BFH-Urteil vom 20.10.2010 I R 117/08, Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFHE – 232, 15). Entscheidend ist vielmehr, dass die ausländische Gesellschaft aus Sicht des deutschen Steuerrechts als Kapitalgesellschaft einzuordnen ist. Diese Beurteilung erfolgt nach der Rechtsprechung des BFH danach, ob die Gesellschaft dem Typ nach einer unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 bzw. 6 KStG fallenden Kapitalgesellschaft oder sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts entspricht (sog. Typenvergleich; vgl. BFH-Urteil vom 20.8.2008 I R 34/08, BStBl II 2009, 263). Die ausländische Gesellschaft ist hiernach als Körperschaft einzuordnen, wenn eine Gesamtwürdigung der maßgebenden ausländischen Bestimmungen über die Organisation und Struktur der Gesellschaft ergibt, dass diese rechtlich und wirtschaftlich einer inländischen Kapitalgesellschaft oder einer juristischen Person des privaten Rechts gleicht. Es muss im Einzelfall geprüft werden, ob die ausländische Gesellschaft dem "Typ" und der tatsächlichen Handhabung nach einer Kapitalgesellschaft oder einer juristischen Person entspricht (vgl. BFH-Urteil vom 20.8.2008 I R 34/08, BStBl II 2009, 263).

2. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze sind dem Kläger als Treugeber Bezüge im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Höhe von zumindest 439.672 € steuerlich zuzurechnen. Denn die X Ltd. ist aus Sicht des deutschen Steuerrechts als Körperschaftsteuersubjekt einzuordnen (dazu unter a.), welches als solches auch aus Sicht des deutschen Steuerrechts steuerlich anzuerkennen ist und dem die im Jahr 2004 veräußerten Grundstücke im Zeitpunkt des Verkaufs steuerlich zuzurechnen waren (dazu unter b.). Die X Ltd. hat einen Betrag in Höhe von mindestens 439.672 € ausgeschüttet, welcher dem Kläger als Treugeber steuerlich zuzurechnen ist (dazu unter c.) und der nicht aus Ausschüttungen stammt, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG als verwendet gelten (dazu unter d.). Ausgehend von Kapitaleinnahmen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 439.672 € hat der Beklagte schließlich folgerichtig steuerpflichtige Kapitaleinkünfte des Klägers im Jahr 2004 in Höhe von 216.994 € errechnet (dazu unter e.).

a. Die X Ltd. ist aus Sicht des deutschen Steuerrechts als Kapitalgesellschaft einzuordnen. Sie erfüllt die wesentlichen Beurteilungsmerkmale (zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung, beschränkte Haftung, freie Übertragbarkeit der Anteile, Gewinnzuteilung durch Gesellschafterbeschluss, Kapitalaufbringung, unbegrenzte

Lebensdauer der Gesellschaft, Gewinnverteilung, formale Gründungsvoraussetzungen), auf welche bei Vornahme eines Typenvergleichs nach der o.g. Rechtsprechung des BFH abzustellen ist, weit überwiegend. Soweit Unterschiede zum deutschen Recht der Kapitalgesellschaften bestehen, handelt es sich um unwesentliche Unterschiede, die im Rahmen des Typenvergleichs nicht ins Gewicht fallen.

aa. Bei den in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG genannten Kapitalgesellschaften wird die Geschäftsführung und Außenvertretung typischerweise durch ein eigenständiges Gremium wahrgenommen, dem neben Gesellschaftern auch Nichtgesellschafter angehören können (sog. Fremddorganschaft; vgl. §§ 76 bis 78 des Aktiengesetzes – AktG – und §§ 6, 35 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung – GmbHG –). Auch bei der X Ltd. erfolgte die Geschäftsführung und Vertretung durch ein solches eigenständiges Organ, den Vorstand („Director“), welcher nicht zwingend mit dem Anteilseigner identisch ist (vgl. Nr. 68 der Satzung der X Ltd.). 105

bb. Zudem ist die Haftung der Gesellschafter der in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG genannten Kapitalgesellschaften typischerweise beschränkt auf das Gesellschaftsvermögen, d.h. die Gesellschafter haften nicht für die Schulden der Gesellschaft persönlich mit ihrem Vermögen (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 2 AktG, § 13 Abs. 2 GmbHG) – anders als es grundsätzlich im Personengesellschaftsrecht (vgl. § 128 des Handelsgesetzbuchs – HGB –) der Fall ist. Zu dem Gesellschaftsvermögen zählt auch die von den Gesellschaftern für die Gewährung von Gesellschaftsrechten zu zahlende Einlage. 106

Die Haftungsregelung für die Gesellschafter der X Ltd. ist mit der Haftung von Gesellschaftern einer deutschen Kapitalgesellschaft vergleichbar. Denn auch bei der X Ltd. haften die Gesellschafter beschränkt in der Höhe der von ihnen geleisteten Einlage. Zwar sieht das für die X Ltd. geltende Recht für nicht erbrachte Einlagen der Gesellschafter eine Außenhaftung vor (vgl. § 5 des Gesellschaftsvertrags der X Ltd.), während das deutsche Recht bei Kapitalgesellschaften i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG auch für nicht eingezahlte Einlagen keine Außenhaftung, sondern lediglich Ansprüche der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter im Innenverhältnis zur Durchsetzung der Einzahlung und zur Leistung von Schadensersatz an die Gesellschaft vorsieht (vgl. §§ 20 ff GmbHG, §§ 62 ff AktG). Diese Abweichung von den Haftungsvorschriften eines Gesellschafters einer deutschen Kapitalgesellschaft ist jedoch unwesentlich, zumal auch nach deutschem Recht eine Inanspruchnahme des Gesellschafters durch den Gläubiger der Gesellschaft im Fall einer Einlagenrückgewähr zumindest im Wege der Prozessstandschaft gem. §§ 57 Abs. 1, 62 Abs. 2 AktG möglich ist (vgl. Fleischer in Schmidt/Lutter, AktG, 3. Aufl. 2015, § 62 AktG Rn. 27). 107

cc. Eine weitere wesentliche Eigenschaft einer Kapitalgesellschaft i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG stellt die ungehinderte Übertragbarkeit der Anteile an der Gesellschaft auf Nichtgesellschafter dar (vgl. § 15 GmbHG, § 68 AktG). Die Anteile an der X Ltd. waren frei übertragbar und vererbbar (vgl. Nr. 8 bis 10 und Nr. 30 ff. der Satzung der X Ltd.). 108

dd. Bei Körperschaften i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG hängt die Zuteilung eines Gewinns an den Gesellschafter von einem jährlich zu fassenden Beschluss der Gesellschafterversammlung ab (§ 29 Abs. 2 GmbHG; § 58 AktG), wohingegen es bei Personengesellschaften grundsätzlich keines Ausschüttungsbeschlusses bedarf, damit der Gesellschafter über seinen Gewinnanteil verfügen kann. Die Gesellschafter der X Ltd. konnten über ihren Gewinnanteil nur im Wege eines Ausschüttungsbeschlusses verfügen (vgl. Nr. 107 der Satzung der X Ltd.). 109

- ee. Die Kapitalaufbringung erfolgt bei einer Körperschaft durch Erbringen einer Einlage, deren Leistung bei Gründung der Gesellschaft (zumindest teilweise) gesetzlich gefordert wird (vgl. § 14 GmbHG, § 36a AktG). Auch bei der X Ltd. erfolgt die Kapitalaufbringung grundsätzlich durch Leistung einer Einlage in Höhe des Ausgabewerts der Aktie (vgl. Nr.20 ff. der Satzung der X Ltd.), wobei die (teilweise) Einzahlung der Einlage aufgrund einer insoweit bestehenden, auf die Höhe der Einlage beschränkten Haftung nicht Voraussetzung für die Gründung der Gesellschaft ist. Diese abweichende Regelung ist letztlich Folge der Ausgestaltung der Haftung der Gesellschafter als beschränkte Außenhaftung, die sich im Ergebnis jedenfalls bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht wesentlich von der Haftung von Gesellschaftern einer deutschen Kapitalgesellschaft unterscheidet.
- ff. Ein weiteres Wesensmerkmal einer Kapitalgesellschaft i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ist eine grundsätzlich unbegrenzte, vom Gesellschafterbestand unabhängige Lebensdauer der Gesellschaft (vgl. §§ 13, 60 GmbHG, §§ 1, 262 AktG). Die X Ltd. erfüllt dieses Merkmal, da sie bis zu ihrer vollständigen Liquidation unabhängig von ihrem Gesellschafterbestand existiert (vgl. Nr. 87 der Satzung der X Ltd. und Nr. 4 des Gesellschaftsvertrags der X Ltd.). 111
- gg. Bei Körperschaften i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG bemisst sich der Gewinnanteil des Gesellschafter in der Regel nach dem Verhältnis der Aktiennennbeträge (vgl. § 60 Abs. 1 AktG) bzw. nach den Geschäftsanteilen (vgl. § 29 Abs. 3 GmbHG). Auch bei der X Ltd. werden Dividenden anteilmäßig auf die Aktien gezahlt (vgl. Nr. 110 der Satzung der X Ltd.) 112
- hh. Schließlich entsteht eine Körperschaft i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG regelmäßig erst mit ihrer formalen Eintragung in das Handelsregister nach Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Errichtung und Anmeldung (§§ 7 ff GmbHG, §§ 36 ff AktG) und nicht allein durch Abschluss eines Gesellschaftsvertrags. Auch die X Ltd. erlangte ihre Rechtsfähigkeit (vgl. Nr. 4 des Gesellschaftsvertrags der X Ltd.) erst mit der formalen Ausstellung der Gründungsurkunde („certificate of incorporation“) gem. §§ 24 ff. der auf den Turks- und Caicos-Inseln im Jahr 1981 gültigen Verordnung über die Kapitalgesellschaften („Companies Ordinance“). Zu diesem Zweck musste der Gesellschaftsvertrag und die Satzung der X Ltd. bei dem Urkundsbeamten („Registrar“) eingereicht werden. 113
- b. Die X Ltd. ist auch steuerlich anzuerkennen und ihr – und nicht anteilig dem Kläger – waren die im Jahr 2004 veräußerten Grundstücke bis zu ihrer Veräußerung und damit auch der aus ihrer Veräußerung erzielte Erlös persönlich steuerlich zuzurechnen. 114
- aa. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Einkünfte demjenigen persönlich zuzurechnen, der wirtschaftlich diejenigen Leistungen, durch die der Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht wird, bewirkt (vgl. BFH-Urteil vom 18.3.2004 III R 25/02, BStBl II 2004, 787 m.w.N.). Es kommt dabei entscheidend darauf an, auf wessen Rechnung und Gefahr dies geschieht (vgl. BFH-Urteil vom 18.3.2004 III R 25/02, BStBl II 2004, 787). 115
- Im Streitfall hat die X Ltd. als zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin der Grundstücke diese auf eigene Gefahr und eigene Rechnung veräußert. Dies ergibt sich schon daraus, dass allein die X Ltd. als zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin (§ 39 Abs. 1 AO) zur Veräußerung berechtigt war. Dem Kläger waren die Grundstücke – entgegen seiner Auffassung – nicht anteilig als wirtschaftlichem Eigentümer im Sinne von § 39 Abs. 2 AO zuzurechnen, weil er nicht, auch nicht gemeinsam mit den Herren H., L. und B., die tatsächliche Herrschaft über die Grundstücke in der Weise ausgeübt hat, dass er (ggf. gemeinschaftlich mit Herr H., L. und B.) die X Ltd. als zivilrechtliche Eigentümerin von der 116

Einwirkung auf die Grundstücke ausschließen konnte. Denn diese Voraussetzungen liegen bei Grundstücken nur vor, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten auf einen anderen als den zivilrechtlichen Eigentümer übergegangen sind (vgl. BFH-Urteil vom 12.10.2006 II R 26/05, BFH/NV 2007, 386). Für einen solchen Übergang von Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten bestehen im Streitfall indes keinerlei Anhaltspunkte. Vielmehr konnte der Kläger nach seinem eigenen Vortrag über die streitgegenständlichen Grundstücke ohne die X Ltd. keine wirtschaftliche Verfügungsmacht ausüben, da ein Erwerb von Immobilien von Personen, die – wie der Kläger – nicht ihren Wohnsitz auf den Turks- und Caicos-Inseln hatten, rechtlich nicht möglich war.

bb. Die Kapitalgesellschaft ist steuerrechtlich ein selbstständiges Steuersubjekt und ein unmittelbarer Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft ist steuerrechtlich grundsätzlich nicht zulässig (vgl. BFH-Urteil vom 18.3.2004 III R 25/02, BStBl II 2004, 787). Eine ausnahmsweise abweichende Zuweisung kommt auch nicht aufgrund der Vorschriften des Außensteuergesetzes (AStG) oder der der Missbrauchsvermeidung dienenden Vorschriften der §§ 41 und 42 AO in Betracht. 117

(1) Eine grundsätzlich nach § 5 AStG mögliche unmittelbare Zurechnung der von der X Ltd. erzielten Einkünfte an ihre Anteilseigner scheidet vorliegend aus, da die Voraussetzungen der Vorschrift nicht vorliegen. Denn § 5 AStG setzt einen Wegzug des als natürliche Person an der zwischengeschalteten Gesellschaft Beteiligten voraus. Der Kläger hatte seinen Wohnsitz im Streitjahr aber in Deutschland. 118

(2) Eine Anwendung der von der Steuerfahnderin in ihrem Bericht vom 18.3.2009 angesprochenen Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff AStG würde als Rechtsfolge schon nicht zu der von den Klägern begehrten persönlichen Zuordnung der Einkünfte der X Ltd. an den Kläger führen, sondern die Ausschüttung der von der X Ltd. erzielten Erträge fingieren und damit – wie im Fall der tatsächlichen Ausschüttung – zum Vorliegen von Beteiligungserträgen führen (vgl. § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG; vgl. Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 2 EStG, Rn. 118). Die Anwendung der Vorschriften der §§ 7 ff. AStG scheidet im Streitfall im Übrigen deshalb aus, weil die X Ltd. keine nach § 10 AStG hinzurechenbaren Einkünfte erzielt hat. Als vermögensverwaltende ausländische Kapitalgesellschaft hat sie nichtsteuerbare Einkünfte aus einer Grundstücksveräußerung im Sinne von § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt, sodass eine Hinzurechnung bei dem Kläger bereits mangels Bezugs steuerpflichtiger Einkünfte ausscheidet (vgl. BFH-Urteil vom 21.1.1998 I R 3/96, BStBl II 1998, 468). 119

(3) Der Erwerb und die Veräußerung der Grundstücke durch die X Ltd. ist kein Scheingeschäft im Sinne von § 41 Abs. 2 AO, welches keine steuerliche Wirkung entfaltet. Ein solches Scheingeschäft liegt nur dann vor, wenn die Vertragsparteien den Eintritt der erklärten Rechtsfolgen übereinstimmend nicht wollen (vgl. Urteil des Finanzgerichts Münster vom 8.5.2007 1 K 1705/03 E, EFG 2008, 6 m.w.N.). Hierfür bestehen keine Anhaltspunkte, zumal die geschlossenen Verträge von den Vertragsparteien – wie vertraglich vereinbart – durchgeführt worden sind. So hat der Erwerber der Grundstücke den mit Kaufvertrag vom 7.6.2004 vereinbarten Kaufpreis an die X. Ltd. gezahlt und die X Ltd. hat ausweislich einer von ihr ausgestellten Bestätigung das Eigentum an den Grundstücken auf den Erwerber übertragen. 120

(4) Schließlich kommt eine unmittelbare Zurechnung der von der X Ltd. erzielten Einkünfte an den Kläger auch nicht gem. § 42 AO in Betracht. Nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO entsteht der Steueranspruch bei Vorliegen eines Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen 121

rechtlichen Gestaltung entsteht. Ein Gestaltungsmissbrauch in diesem Sinne liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die zur Erreichung des erstrebten wirtschaftlichen Ziels unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftlich oder sonstige beachtliche außersteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist (vgl. BFH-Urteil vom 18.3.2004 III R 25/02, BStBl II 2004, 787). Die Vorschrift des § 42 AO dient hingegen nicht der Korrektur von Gestaltungen, die zu einer höheren Steuer führen als die, die bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Gestaltung angefallen wäre (vgl. BFH-Urteil vom 12.7.1989 I R 46/85, BStBl II 1990, 113; Urteil des FG Münster vom 18.9.2003 5 K 5865/01 U, EFG 2004, 152).

Nach diesen Grundsätzen liegen die Voraussetzungen des § 42 AO im Streitfall zum einen 122 deshalb nicht vor, weil der Erwerb der Grundstücke durch die X Ltd. anstelle eines unmittelbaren Erwerbs durch die Beteiligten aus außersteuerlichen Gründen erfolgt ist, nämlich deshalb, weil ein Grundstückserwerb auf den Turks- und Caicos-Inseln in den Jahren 1981 und 1982 von nicht ansässigen Personen nicht möglich gewesen wäre. Zudem führt die gewählte Gestaltung im Streitfall nicht zu einer Steuerminderung, sondern zu einer höheren Steuerbelastung als sie bei einem direkten Erwerb der Grundstücke durch den Kläger und die übrigen Beteiligten entstanden wäre.

c. Dem Kläger ist die Ausschüttung i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG als Treugeber 123 steuerlich zuzurechnen. Gem. § 20 Abs. 5 EStG erzielt Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG der Anteilseigner, das heißt derjenige, dem die Anteile im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG im Zeitpunkt der Fassung des Gewinnverteilungsbeschlusses nach § 39 AO zuzurechnen waren. Nach § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter grundsätzlich dem Eigentümer – hier der F. Ltd. – zuzurechnen. Abweichend von § 39 Abs. 1 AO bestimmt § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO jedoch, dass bei Treuhandverhältnissen die Wirtschaftsgüter dem Treugeber zuzurechnen sind. Ein steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis in diesem Sinne liegt vor, wenn die mit der rechtlichen Eigentümer- bzw. Inhaberstellung verbundene Verfügungsmacht so zu Gunsten des Treugebers eingeschränkt ist, dass das rechtliche Eigentum bzw. rechtliche Inhaberschaft als leere Hülle erscheint (vgl. BFH-Urteil vom 24.11.2009 I R 12/09, BStBl II 2010, 590). Wesentlich dafür sind eine Weisungsbefugnis des Treugebers und eine Weisungsgebundenheit des Treuhänders sowie ein jederzeitiges Herausgaberechts des Treuguts und die tatsächliche Möglichkeit des Vollzugs dieser Rechte (vgl. BFH-Urteil vom 24.11.2009 I R 12/09, BStBl II 2010, 590).

Der von dem Kläger mit der F. Ltd. geschlossene Treuhandvertrag erfüllt diese 124 Voraussetzungen. Denn der Treuhandvertrag sieht vor, dass der Treuhänder die mit dem Anteil an der X Ltd. verbundenen Rechte nach Weisung des Treugebers auszuüben hat, dass alle gezahlten Dividenden an den Treugeber auszuzahlen sind und dass er den treuhänderisch verwalteten Anteil an den Treugeber oder eine andere von ihm bestimmten Person herausgeben muss. Dass der Kläger seine Rechte als Treugeber tatsächlich durchsetzen konnte, ergibt sich schon daraus, dass er (gemeinsam mit den weiteren Beteiligten) die Ausschüttung des Veräußerungserlöses veranlassen und die Auszahlung des auf ihn entfallenden Betrags an sich bewirken konnte.

d. Als Gewinnanteil im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG werden alle Zuwendungen 125 in Geld oder Geldeswert erfasst, die dem Anteilseigner aufgrund seines Gesellschaftsverhältnisses zufließen, soweit die Vorteilszuwendungen nicht als Kapitalrückzahlungen zu werten sind (vgl. BFH-Urteil vom 6.6.2012 I R 6, 8/11, BStBl II 2013, 111). Diese Voraussetzungen liegen hinsichtlich des von dem Beklagten in dem Änderungsbescheid vom 21.12.2010 als Bezüge im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG



berücksichtigten Betrags in Höhe von 439.672 € vor. Denn die X Ltd. hat dem Kläger als Treugeber einen für ihn bestimmten Geldbetrag durch Überweisung in Höhe von ca. 600.000 \$ als Treugeber aufgrund der bestehenden Beteiligung des Treuhänders (F. Ltd.) an der X Ltd zugewendet, welcher dem Kläger am 27.8.2004 durch Gutschrift auf seinem Konto zugeflossen ist.

aa. Dass der Betrag von 600.000 \$ insgesamt ca. 45 % der Ausschüttung betrug und die treuhänderische Beteiligung des Klägers von 25 % überstieg, steht dem nicht entgegen. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG knüpft lediglich an die formale Position des Anteilseigners an, der den Einkünfteerzielungstatbestand bei Entstehung des Ausschüttungsanspruchs erfüllt; er besagt nicht, dass dieser Anspruch beteiligungsidentisch sein muss (vgl. BFH-Urteil vom 19.8.1999 I R 77/96, BStBl II 2001, 43). Insoweit liegt auch kein Gestaltungsmissbrauch im Sinne von § 42 AO vor, da die Beteiligten für die von ihren Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnausschüttung einen sachlichen Grund, nämlich den unterschiedlichen Umfang der von ihnen übernommenen Verwaltungsaufgaben und der von ihnen übernommenen Verwaltungskosten hatten. Zudem scheidet ein Gestaltungsmissbrauch im Sinne von § 42 AO aus, weil der Kläger aufgrund der inkongruenten Gewinnausschüttung eine höhere Ausschüttung erhalten hat als es seiner Beteiligung entsprach; der übersteigende Teil der Ausschüttung führt mithin nicht zu einer niedrigeren Steuer. 126

bb. Es ist auch nicht feststellbar, dass es sich bei dem ausgezahlten Betrag in Höhe von 600.000 \$ oder bei einem Teil dieses Betrags um eine Rückzahlung eines der Gesellschaft gewährten Darlehens gehandelt hat. Den Abschluss eines solchen Darlehensvertrags mit der Gesellschaft haben die Kläger schon nicht substantiiert dargelegt. Es bleibt unklar, ob der Kläger die von ihm geleisteten Einzahlungen der Gesellschaft als Darlehen (Fremdkapital der X Ltd.) gewährt hat oder ob er die Geldbeträge in die X Ltd. über seinen Treuhänder in die X Ltd. eingelegt hat (Eigenkapital der X Ltd.). 127

cc. Schließlich liegt keine steuerfreie Einlagenrückgewähr vor, da das Vorliegen einer solchen Einlagenrückgewähr im Streitfall nicht feststellbar ist. Zwar ist – entgegen der von dem Beklagten vertretenen Auffassung – eine Leistung einer in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft, die eine Einlagenrückgewähr darstellt, auch dann nicht steuerbar, wenn für die Gesellschaft kein steuerliches Einlagekonto im Sinne von § 27 KStG in der im Streitjahr geltenden Fassung geführt wird (vgl. BFH-Urteil vom 14.10.1992 I R 1/91, BStBl II 1993, 189; BFH-Urteil vom 10.4.2019 I R 15/16, DStR 2013, 1917). Denn bei der Rückzahlung von Einlagen liegt eine Zurückzahlung von Anschaffungskosten vor, welche die ursprünglichen Anschaffungskosten mindert (vgl. BFH-Urteil vom 14.10.1992 I R 1/91, BStBl II 1993, 189). Der Kläger hat das Vorliegen einer solchen Rückzahlung von Einlagen jedoch nicht ausreichend nachgewiesen. 128

Ob von einer Rückzahlung aus einer Kapitalrücklage oder von einer Gewinnausschüttung auszugehen ist, ist unter Heranziehung des ausländischen Handels- und Gesellschaftsrechts zu beurteilen (vgl. BFH-Urteil vom 20.10.2010 I R 117/08, BFHE 232, 15). Dazu muss unter Heranziehung der ausländischen Bilanzen der Gesellschaft ermittelt werden, ob die Ausschüttung aus vorhandenen, laufenden oder in früheren Jahren angesammelten Jahresüberschüssen der Gesellschaft gezahlt wird (vgl. BFH-Urteil vom 13.7.2016 VIII R 73/13, BFHE 254, 404). Eine Rückzahlung von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen kann u.a. dann vorliegen, wenn die Leistungen der Kapitalgesellschaft im Wirtschaftsjahr das Nennkapital und den im Vorjahr festgestellten ausschüttbaren Gewinn übersteigen (vgl. BFH-Urteil vom 13.7.2016 VIII R 73/13, BFHE 254, 404). 129

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, denen sich der Senat anschließt, lässt sich das Vorliegen einer Rückzahlung aus der Kapitalrücklage in Höhe des ausgezahlten Betrags in Höhe von ca. 600.000 \$ nicht feststellen. Die Nichtaufklärbarkeit dieser für den Kläger günstigen Tatsache, geht zu seinen Lasten (vgl. BFH-Urteil vom 13.7.2016 VIII R 73/13, BFHE 254, 404).

(1) Die X Ltd. war nach Mitteilung der Kläger nicht verpflichtet, Bücher zu führen und hat solche Bücher auch tatsächlich nicht geführt. Der Kläger konnte auch keine anderen Nachweise dazu vorlegen, ob und welche Einkünfte die X Ltd. im Streitjahr und in früheren Jahren erzielt hat. Ebenso hat er keine Nachweise zu dem Nennkapital der X Ltd. und zu dem ausschüttbaren Gewinn des Streitjahres bzw. des Vorjahres vorlegen können. Er hat ferner keine Nachweise zu der Behauptung vorlegen können, dass die X Ltd. tatsächlich von ihrer Gründung bis zur Veräußerung der Grundstücke keine ausschüttbaren Erträge erzielt hat. 131

(2) Der Senat ist seiner Sachaufklärungspflicht (§ 76 FGO) insoweit ausreichend nachgekommen. Weitere Ermittlungen waren nicht möglich, weil die X Ltd. ihren Sitz im Ausland hat. Da es sich um einen Auslandssachverhalt handelt, haben die Kläger gem. § 90 Abs. 2 AO den Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. Dies ist ihnen nicht gelungen. 132

dd. Auch wenn der Beklagte die Einnahmen des Klägers aus seiner Beteiligung an der X Ltd. danach zu Unrecht um einen Betrag von 66.250 \$ vermindert hat, muss es bei den von dem Beklagten angesetzten Bezügen im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 439.672 € verbleiben, weil eine Verböserung im finanzgerichtlichen Verfahren nicht vorgesehen ist (vgl. § 100 FGO; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 96 FGO, Rn. 101). 133

e. Von den Einnahmen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG hat der Beklagte rechtsfehlerfrei einen Betrag in Höhe von 50 % den steuerfreien Einnahmen gem. § 3 Nr. 40 EStG zugeordnet und nach Abzug des Sparer-Freibetrags in Höhe von 2.740 € gem. § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG a.F. und des Werbungskostenpauschbetrags in Höhe von 102 € gem. § 9a Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. die Einkünfte aus Kapitalvermögen zutreffend in Höhe von 216.994 € errechnet. 134

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 135