

---

**Datum:** 05.09.2025  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 10. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 10 K 2605/20 E  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2025:0905.10K2605.20E.00

---

**Tenor:**

**Unter Änderung der Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 vom 20.06.2023 wird die Einkommensteuer 2010 auf 227.252 € und die Einkommensteuer 2011 auf 140.711 € festgesetzt.**

**Der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 21.11.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.09.2020 sowie die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 vom 20.06.2023 werden dahingehend geändert, dass keine verdeckten Gewinnausschüttungen aus den Beteiligungen an der X. erfasst werden.**

**Die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 vom 20.06.2023 sowie die Einkommensteuerbescheide 2016 bis 2018 vom 05.06.2024 werden dahingehend geändert, dass anstelle der bislang als verdeckte Gewinnausschüttungen aus den Beteiligungen an der X. berücksichtigten Beträge tariflich zu besteuernde Einnahmen aus Kapitalvermögen sowohl des Klägers zu 1) als auch seiner verstorbenen Ehefrau i.H.v. jeweils 3.595 € (2014 und 2015), 4.453 € (2016), 1.319 € (2017) und 818 € (2018) angesetzt werden und zudem in den Jahren 2017 und 2018 sowohl für den Kläger zu 1) als auch für seine verstorbene Ehefrau dem gesonderten Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG (Abgeltungsteuer) unterliegende Einnahmen aus Kapitalvermögen i.H.v. jeweils 12.000 € erfasst werden.**

**Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.**

**Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger zu 1/5 und der Beklagte zu 4/5.**

**Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leisten.**

**Die Revision wird zugelassen.**

---

## **Tatbestand**

- Streitig ist, ob in den Streitjahren 2009 bis 2018 bei den Kapitaleinkünften der Kläger<sup>[1]</sup> verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) in Zusammenhang mit einer spanischen S.L. zu erfassen sind und - falls ja - ob die Besteuerung mit dem tariflichen Steuersatz oder dem Abgeltungsteuersatz zu erfolgen hat. 1 2
- Die Kläger wurden in den Streitjahren zusammen zur Einkommensteuer (ESt) veranlagt. Mit Ausnahme der ESt-Erklärung für 2009, die erst im Jahr 2011 eingereicht wurde, wurden alle ESt-Erklärungen für die Streitjahre im jeweiligen Folgejahr (d.h. die Erklärung für 2010 im Jahr 2011 usw.) eingereicht. 3
- Am 28.10.2002 gründeten die Kläger zusammen mit ihrer (Stief-)Tochter I. Q. und ihrem (Stief-)Sohn U. H. die spanische Kapitalgesellschaft X. (im Folgenden kurz X. genannt). Von dem Stammkapital i.H.v. 3.006 € hielten die Kläger jeweils 30 % (902 € nominal) und die Kinder jeweils 20 % (601 € nominal). Am gleichen Tag (28.10.2002) erwarb die X. eine Immobilie (Ferienhaus) in .../Spanien, welche in der Folgezeit von den Gesellschaftern und ihren Familien zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Eine Vermietung an Dritte fand nicht statt. Der Kaufpreis der Immobilie betrug 620.000 €. Die zur Finanzierung benötigten Geldmittel wurden der X. von den Klägern darlehensweise zur Verfügung gestellt. Die Kläger finanzierten auch die laufenden Kosten der Immobilie. Hierzu überwiesen sie Geldbeträge auf das Konto der S.L., von dem sodann die einzelnen Kosten der Bewirtschaftung beglichen wurden. Die Vorgänge wurden darlehenserhöhend gebucht. Am 12.04.2016 veräußerte H. seinen Gesellschaftsanteil zu gleichen Teilen an die Kläger. In 2019 wurde die X. liquidiert. 4
- Die X. hat jährlich Bilanzen erstellt und zeitnah Steuererklärungen in Spanien eingereicht. In den Steuererklärungen der Jahre 2009 bis 2016 wurden ausschließlich Aufwendungen, jedoch keine Einnahmen erklärt; die spanischen Finanzbehörden haben - soweit ersichtlich - aus der unentgeltlichen Überlassung der Immobilie an die Gesellschafter der S.L. keine steuerlichen Folgen gezogen. In den Steuererklärungen der Jahre 2017 und 2018 (Bl 209 ff. der Beilagen) hat die X. jeweils „Ingresos por arrendamientos“ (Mieteinnahmen) i.H.v. 30.000 € erklärt. 5
- Die Kläger haben den o.g. Sachverhalt in ihren ESt-Erklärungen der Jahre 2009 bis 2015 nicht erklärt. Vielmehr informierten die Kläger den Beklagten erstmals mit Schriftsatz vom 16.10.2017 von der Gründung der X. und dem Erwerb der spanischen Immobilie. Sie teilten mit, dass die X. keinerlei aktive Tätigkeit entfaltet habe. Ihre einzige Funktion sei es, formal die zivilrechtliche Eigentümerin der Immobilie zu sein. Die erworbene Immobilie sei ausschließlich durch die vier Gesellschafter und deren Familien genutzt worden. Einnahmen „für die Nutzung“ habe die X. nicht erzielt. Ihres Erachtens würden sich aus dem vorgenannten Sachverhalt keine ertragsteuerlich relevanten Rechtsfolgen ergeben. Die 6

spanische Kapitalgesellschaft erziele mangels Einkünfteerzielungsabsicht keine steuerpflichtigen Einkünfte und könne daher auch keine Gewinne ausschütten. Letztlich sei sie wie ein Treuhänder tätig. Wirtschaftlich berechtigt und tatsächlich verfügungsbefugt seien allein die Gesellschafter der X..

Der Beklagte ging davon aus, dass die unentgeltliche Nutzungsüberlassung den Tatbestand einer vGA erfülle. Diese sei mit der sog. Kostenmiete zu bemessen und den Gesellschaftern entsprechend dem Verhältnis ihrer Gesellschaftsanteile zuzurechnen. Auf die Kläger entfalle in den Jahren bis 2015 ein Anteil von jeweils 30 %, im Jahr 2016 ein Anteil von 37,16% und ab 2017 ein Anteil von jeweils 40 %. Über den Verteilungsmaßstab besteht zwischen den Beteiligten kein Streit.

Die Kostenmiete wurde vom Beklagten auf der Basis der vorgelegten Steuererklärungen der X. und auf der Basis eines von den Klägern mit Schreiben vom 15.03.2018 unterbreiteten Vorschlags wie folgt berechnet (alle Werte in €):

	<u>2009</u>	<u>2010</u>	<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>
AfA	8.101	8.101	8.101	8.101	8.101
sonstiger Aufwand lt. Gewinnermittlung X.	24.017	24.263	10.434	16.291	13.845
abzgl. im sonstigen Aufwand enthaltene AfA	-13.144	-13.144	-13.144	-13.144	-13.144
Instandhaltung 7,10 € x 349 qm	2.477	2.477	2.477	2.477	2.477
zzgl. Kapitalverzinsung 4,5%	30.272	30.272	30.272	30.272	30.272
Zwischensumme	51.723	51.969	38.140	43.997	41.551
Gewinnzuschlag 5 %	2.586	2.598	1.907	2.199	2.077
Kostenmiete	54.309	54.567*	40.047	46.196	43.628

[\*wg. eines Rechenfehlers des Beklagten im Jahr 2010 tatsächlich nur Ansatz vom 54.280 €]

Da für die Jahre 2014 ff. konkrete Angaben zur Höhe der tatsächlichen Aufwendungen fehlten, wurde die für das Jahr 2013 ermittelte Kostenmiete (43.628 €) im Schätzwege auch für die Jahre 2014 ff. übernommen. Über diese Vorgehensweise besteht zwischen den Beteiligten ebenfalls kein Streit.

Am 21.11.2019 erließ der Beklagte auf § 173 AO (2009 bis 2015) bzw. § 164 AO (2016) gestützte Änderungsbescheide zur ESt 2009 bis 2016, am 24.07.2020 einen auf § 164 AO gestützten Änderungsbescheid zur ESt 2017 und am 20.05.2020 einen erstmaligen ESt-Bescheid für das Jahr 2018. Darin erfasste er im Zusammenhang mit der X. folgende tariflich besteuerte Einnahmen der Kläger aus Kapitalvermögen (vGA):

	Kostenmiete	Anteil jeweils	vGA jeweils (z.T. mit Rundungsdifferenzen)
2009	54.309 €	30,00%	16.292 €
2010	54.280 €	30,00%	16.284 €
2011	40.047 €	30,00%	12.014 €
2012	46.196 €	30,00%	13.859 €
2013	43.628 €	30,00%	13.088 €
2014	43.628 €	30,00%	13.088 €
2015	43.628 €	30,00%	13.088 €
2016	43.628 €	37,16%	16.214 €
2017	43.628 €	40,00%	17.451 €
2018	43.628 €	40,00%	17.452 €

Die Kläger legten gegen sämtliche vorgenannten Bescheide Einsprüche ein, mit denen sie sich gegen die Erfassung der vGA dem Grunde nach sowie hilfsweise gegen die Anwendung des tariflichen Steuersatzes wandten. 14

Mit Einspruchsentscheidung vom 15.09.2020 wurden die ESt-Festsetzungen 2009 und 2010 zu Gunsten der Kläger dahingehend geändert, dass die vGA jeweils nach § 32d Abs. 1 EStG (Abgeltungsteuer) versteuert wurden. Im Übrigen wurden die Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen. 15

Die Kläger haben sodann Klage erhoben. Am 20.06.2023 wurden die ESt-Bescheide 2010 bis 2018 aus nicht streitbefangenen Gründen nach § 175 AO geändert [Erfassung gesondert und einheitlich festgestellter Einkünfte]. Hierbei ergaben sich für die ESt 2010 und 2011 niedrigere Steuerfestsetzungen (Reduzierung der nach § 32d Abs. 1 EStG besteuerten Beteiligungseinkünfte der Klägerin um 415 € im Jahr 2010 und um 757 € im Jahr 2011). Am 05.06.2024 wurden die ESt-Bescheide 2016 bis 2018 erneut geändert; die Erfassung der vGA blieb dabei unberührt. 16

Die Kläger halten unter Wiederholung und Ergänzung ihres Vortrags aus dem Einspruchsverfahren daran fest, dass in keinem der Streitjahre eine vGA vorliege. 17

Die X. habe keinerlei wirtschaftliche Aktivität entfaltet. Ihre einzige Funktion sei die formale Stellung des zivilrechtlichen Eigentümers der in 2002 erworbenen und ausschließlich von den Gesellschaftern und deren Familien genutzten Immobilie in Spanien gewesen. Da die X. letztlich wie ein Treuhänder tätig geworden sei, sei die Immobilie abweichend von der zivilrechtlichen Eigentumslage den Gesellschaftern als wirtschaftliche Eigentümer i.S.d. § 39 18

Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO zuzurechnen.

Zudem fehle es an der Einkünfteerzielungsabsicht. Die Nutzung der Immobilie sei auf der Ebene der X. außerhalb einer betrieblichen Sphäre im Rahmen einer sog. steuerlichen Liebhaberei erfolgt. Die BFH-Rechtsprechung, wonach (inländische) Kapitalgesellschaften grundsätzlich keine außerbetriebliche Sphäre hätten und keine Liebhaberei angenommen werden könne, sei auf ausländische Kapitalgesellschaften nicht anwendbar. Auch auf der Ebene der Gesellschafter habe keinerlei Einkünfteerzielungsabsicht vorgelegen. Insoweit sei zu beachten, dass die Nutzung einer Immobilie zu privaten Wohnzwecken nicht den Tatbestand einer der in § 2 Abs. 1 EStG aufgelisteten sieben Einkunftsarten erfülle und infolgedessen nicht steuerbar sei. Es seien ausschließlich private Motive verfolgt worden. 19

Auch sei die Einkommensbesteuerung einer verhinderten Vermögensmehrung nach vGA-Grundsätzen bei verfassungskonformer Auslegung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht zulässig bzw. verfassungswidrig, wenn - wie hier gegeben - dem Bezug keine entsprechend erhöhte wirtschaftliche bzw. finanzielle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen gegenüberstehe. 20

Soweit sich der Beklagte auf das Urteil des BFH vom 01.10.2024 – VIII R 4/21 (BFH/NV 2025, 157) berufe, sei ihm entgegenzuhalten, dass es dort heiße, dass die bloß tatsächliche Möglichkeit der privaten Nutzung für eine Annahme einer vGA nicht ausreiche. Soweit der BFH zusätzlich ausführe, dass „*die unentgeltliche, ganzjährige Nutzungsüberlassung einer spanischen (Ferien-)Immobilie beim nutzungsberechtigten Gesellschafter zu einer vGA nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG führen kann*“, bestätige dies lediglich, dass die Subsumtion einer vGA kein Automatismus sei, sondern einer Einzelfallprüfung bedürfe. 21

Hilfsweise werde begehrt, die vGA in den Veranlagungszeiträumen 2011 bis 2018 nicht dem tariflichen Steuersatz zu unterwerfen, sondern - soweit günstiger - mit dem Abgeltungsteuersatz zu besteuern. Die Vorschrift des § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG, nach der die Abgeltungsteuer für sonstige Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG keine Anwendung finde, soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert haben, sei dahingehend auszulegen, dass sie auf Fälle wie den Streitfall, in denen es um eine vGA einer ausländischen Gesellschaft an einen inländischen Gesellschafter in Form einer verhinderten Vermögensmehrung gehe, nicht anwendbar sei. Ob mit dem Begriff „Einkommensminderung“ auch „verhinderte Vermögensmehrungen“ erfasst seien, sei sowohl bezüglich der Vorschrift des § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG als auch bezüglich der vergleichbar formulierten Vorschriften des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG und § 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 EStG umstritten. Da es sich hierbei um Ausnahmeregelungen handele, seien diese eng auszulegen. Gegen eine Anwendung der Vorschriften auf verhinderte Vermögensmehrungen spreche bereits der Wortlaut, da das „Einkommen“ einer Körperschaft als bilanzielle Größe i.S.d. §§ 4 Abs. 1, 5 EStG nur durch Betriebsausgaben gemindert werde, nicht aber durch verhinderte Vermögensmehrungen. Gegen die Einbeziehung verhinderter Vermögensmehrungen in den Begriff der Einkommensminderung würden zudem die Gesetzeshistorie und die Regelungsanlässe, die der Gesetzgeber im Auge gehabt habe, sprechen. Zu beachten sei auch, dass die Einbeziehung einer im Ausland erfolgten (verhinderten) Vermögensmehrung zum Begriff der Einkommensminderung eine Besteuerung in Deutschland herstellen würde, die das ausländische Steuerrecht ggf. nicht ermögliche bzw. gerade vermeiden wolle und die nach den internationalen Besteuerungsprinzipien der DBA ausschließlich dem ausländischen Sitz- und Betriebsstättenstaat zustehe. Ungeachtet dessen sei die Frage der Einbeziehung von im Ausland verhinderten Vermögensmehrungen zum deutschen Steuersubstrat nach den 22

Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz (AStG) zu beantworten, dessen gesetzliche Wertungen und Einschränkungen umgangen und obsolet würden, falls verhinderte Vermögensmehrungen vom Begriff der Einkommensminderung i.S.d. § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG erfasst sein sollten. Auch habe eine Einbeziehung verhinderter Vermögensmehrungen in den Begriff der Einkommensminderung i.S.d. § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG, § 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 EStG und § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG u. U. eine überschießende Wirkung bzw. eine gesetzgeberisch nicht intendierte Übermaßbesteuerung zur Folge, welche nicht im Einklang mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit stehe.

Nach dem Willen des Gesetzgebers bezwecke § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG die Vermeidung von Doppelbegünstigungen. Im Streitfall komme es bei Anwendung dieser Vorschrift jedoch zu einer Doppelbelastung. Nicht nur seien aus einem auf der privaten Vermögensebene steuerneutralen Vorgang (unentgeltliche Nutzung einer Ferienimmobilie) steuerpflichtige Kapitaleinnahmen konstruiert worden, sondern es werde für diese Kapitaleinnahmen zusätzlich der günstigere Steuersatz des § 32d Abs. 1 EStG versagt. 23

Die weiteren Einzelheiten der Begründung der Kläger ergeben sich aus deren Schriftsätzen vom 26.02.2021, 17.01.2025 und 04.02.2025, auf die verwiesen wird. 24

Die Kläger beantragen, 25

den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 21.11.2019 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.09.2020, die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2015 vom 20.06.2023 und die Einkommensteuerbescheide 2016 bis 2018 vom 05.06.2024 dahingehend zu ändern, dass dem Kläger zu 1) und seiner verstorbenen Ehefrau aus ihren Beteiligungen an der X. keine verdeckten Gewinnausschüttungen zugewiesen werden, 26

hilfsweise, die verdeckten Gewinnausschüttungen in den Streitjahren 2011 bis 2018 nach dem gesonderten Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG (Abgeltungsteuer) zu besteuern, sofern dies gegenüber der tariflichen Steuerbelastung zu einer niedrigeren Steuerbelastung führt (Günstigerprüfung i. S. von § 32d Abs. 6 EStG). 27

Der Beklagte beantragt, 28

die Klage abzuweisen. 29

Er weist darauf hin, dass nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 01.10.2024 – VIII R 4/21, BFH/NV 2025, 157) eine vGA anzunehmen sei, wenn eine Kapitalgesellschaft ihren Gesellschaftern ein betriebliches Wirtschaftsgut unentgeltlich oder verbilligt zur privaten Nutzung überlasse. So verhalte es sich auch hier, da die X. die spanische Finca erworben und anschließend ihren Gesellschaftern und deren Familien zur Nutzung überlassen habe, ohne dass hierfür ein Nutzungsentgelt zu zahlen gewesen sei. Aufgrund der kostenlosen Zurverfügungstellung liege eine vGA in der Form einer verhinderten Vermögensmehrung vor, da die X. auf eine Nutzung der Immobilie zur Erzielung marktüblicher Entgelte verzichtet habe. Dies führe bei den Klägern zu entsprechenden Kapitaleinkünften. 30

Diese Kapitaleinkünfte seien in den Veranlagungszeiträumen 2011 ff. zu Recht der tariflichen Einkommensteuer unterworfen worden. Die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes sei gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG ausgeschlossen 31

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, die vorgelegten Steuerakten sowie das Protokoll der mündlichen Verhandlung Bezug genommen.

## **Entscheidungsgründe**

33

A. Die Klage ist zulässig, jedoch nur teilweise begründet.

34

Die Klage hat in vollem Umfang Erfolg, soweit sie sich gegen die ESt-Bescheide 2009 bis 2013 richtet; wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung durften in den Veranlagungszeiträumen 2009 bis 2013 keine vGA aus den Beteiligungen der Kläger an der X. mehr erfasst werden (hierzu unter II.). Bezüglich der ESt-Bescheide 2014 bis 2018 hat die Klage lediglich dahingehend Erfolg, dass die Einnahmen aus Kapitalvermögen der Höhe nach niedriger zu erfassen sind (hierzu unter III.) und - betreffend die Jahre 2017 und 2018 - teilweise der gesonderte Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG Anwendung findet (hierzu unter IV. 2). Im Übrigen ist die Klage unbegründet.

35

I. Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Nutzung der spanischen Immobilie durch die Gesellschafter der X. eine vGA i.S.d. § 20 Abs. 1 Satz 2 EStG darstellt.

36

1) Nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in der Fassung der Streitjahre gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen u.a. Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung (Satz 1). Zu den sonstigen Bezügen gehören auch vGA (Satz 2).

37

a) Anteile im vorgenannten Sinne können auch an ausländischen Kapitalgesellschaften gehalten werden, die ihrem Typus nach einer entsprechenden deutschen Gesellschaft vergleichbar sind. Das ist bei der spanischen Sociedad (de Responsabilidad) Limitada - wie hier der X. - der Fall; die Rechtsform der S.L. ist mit derjenigen einer GmbH vergleichbar (vgl. BFH-Urteil vom 12.06.2013 - I R 109-111/10, BStBl II 2013, 1024).

38

b) Eine vGA i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG liegt vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat (st. Rspr., z.B. Urteile des BFH vom 14.02.2022 - VIII R 29/18, BStBl II 2022, 544 und vom 10.12.2019 - VIII R 2/17, BStBl II 2020, 679, jeweils m.w.N.) Ein Vermögensvorteil liegt beim Gesellschafter vor, wenn dieser über ein bestimmtes messbares Gut in Geld oder Geldeswert verfügen kann (§ 8 Abs. 1 EStG). Eine gesellschaftliche Veranlassung liegt dann vor, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter der Kapitalgesellschaft den Vorteil einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen nicht gewährt hätte. Seitens der Kapitalgesellschaft bedarf es weder der Absicht, den Gewinn verdeckt auszuschütten noch des Bewusstseins, dass Gewinn verdeckt ausgeschüttet wird (vgl. zu allem BFH, Urteil vom 01.10.2024 - VIII R 4/21, BFH/NV 2025, 157).

39

c) Überlässt eine Gesellschaft ihrem Gesellschafter ein betriebliches Wirtschaftsgut (unentgeltlich oder verbilligt) auch zur privaten Nutzung (Zuwendung), liegen die Tatbestandsvoraussetzungen einer vGA vor, ohne dass es einer tatsächlichen Nutzung bedarf. Denn der Vorteil des Gesellschafters liegt bereits in der Möglichkeit der privaten Nutzung.

40

So verhält es sich auch im Streitfall. Die X. hat ihren Gesellschaftern die in Spanien belegene (Ferien-)Immobilie ganzjährig zur jederzeitigen Nutzung überlassen. Die Gesellschafter

41

bewohnten die Immobilie - wie sie selbst eingeräumt haben - bei verschiedenen Aufenthalten mit ihren Familien. Ein Entgelt mussten sie dafür nicht entrichten. Vermietet wurde die Immobilie nicht. Die Kapitalgesellschaft verzichtete dadurch gegenüber ihren Gesellschaftern auf eine Vermögensmehrung in Gestalt der marktüblichen Entgelte für die dauerhafte Überlassung der Immobilie zur Nutzung. Dies führt - wie der BFH in vergleichbaren Fällen bereits mehrfach entschieden hat (vgl. Urteil vom 01.10.2024 - VIII R 4/21, BFH/NV 2025, 157 unter II. Nr. 3 b bb (4); Urteil vom 12.06.2013 - I R 109-111/10, BStBl II 2013, 1024) - bei den Gesellschaftern zu Kapitaleinkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG.

d) Mit dem Einwand, dass die Immobilie nicht der X. als zivilrechtlicher Eigentümerin, sondern den vier Gesellschaftern als wirtschaftlichen Eigentümern i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO zuzurechnen sei und es infolgedessen an einer „Überlassung“ der Immobilie fehle, können die Kläger schon deshalb nicht durchdringen, weil weder substantiiert vorgetragen noch nachgewiesen wurde, dass mit der X. ein Treuhandvertrag geschlossen wurde. Der bloße Umstand, dass die Eignerfamilie die X. beherrschte und damit letztlich selbst entscheiden konnte, was mit der Immobilie geschah, begründet kein wirtschaftliches Eigentum. 42

e) Soweit die Kläger (vgl. Schriftsatz vom 17.01.2025) das Nichtvorliegen einer vGA im hiesigen Streitfall daraus ableiten wollen, dass der BFH mit Urteil vom 01.10.2024 die Sache VIII R 4/21 unter Hinweis darauf, dass allein die tatsächliche Möglichkeit, eine im Eigentum einer (spanischen) Kapitalgesellschaft stehende Immobilie jederzeit privat nutzen zu können, für die Annahme einer vGA nicht ausreicht, an das Finanzgericht zurückverwiesen habe, damit dieses Feststellungen über die tatsächliche Überlassung der Immobilie zur privaten Nutzung bzw. zu einer tatsächlichen privaten Nutzung ohne bzw. entgegen einer Nutzungsvereinbarung treffen könne, übersehen sie die Besonderheiten des vom BFH entschiedenen Verfahrens. Im dortigen Streitfall hatten die Kläger die spanische Immobilie dauerhaft zu eigenen Wohnzwecken bewohnt und diese - weil sie dort nicht länger wohnen wollten - nach ihrem Rückzug nach Deutschland zum Verkauf angeboten. Der Streitzeitraum betraf ausschließlich den Zeitraum nach der Rückkehr der Kläger nach Deutschland. Der Umstand, dass die Immobilie zum Verkauf stand, sprach dagegen, dass sie den Gesellschaftern weiterhin zur dauerhaften Nutzung überlassen wurde. Da - wie der BFH unter II Nr. 3 b bb (3) des vorgenannten Urteils ausgeführt hat - die bloß tatsächliche Möglichkeit, auf ein betriebliches Wirtschaftsgut der Kapitalgesellschaft zugreifen zu können, um dieses auch privat zu nutzen, für sich genommen beim Gesellschafter noch nicht zu einer vGA führt, waren Art und Umfang einer etwaigen Weiternutzung näher aufzuklären. Hierzu gehörte z.B. auch die Frage, ob die Immobilie im Streitzeitraum überhaupt noch möbliert war. 43

Der hiesige Streitfall fällt dagegen unter die vom BFH in dem Urteil vom 01.10.2024 - VIII R 4/21 unter II Nr. 3 b bb (4) beschriebene Fallgestaltung, wonach - wie bereits dargestellt - die unentgeltliche Überlassung eines betrieblichen Wirtschaftsguts von der Gesellschaft an die Gesellschafter (auch) zur privaten Nutzung zu einer vGA führt, ohne dass es einer tatsächlichen Nutzung bedarf. Die Kläger haben mehrfach eingeräumt, dass die Immobilie von den Gesellschaftern - d.h. ihnen und ihren Kindern - zu privaten Wohnzwecken genutzt wurde und für diesen Zweck bereitgehalten wurde. Da damit zugestanden wurde, dass eine ganzjährige unentgeltliche Nutzungsüberlassung vorlag, kommt es auf die Häufigkeit der tatsächlichen Nutzung nicht an. 44

f) Der Einwand der Kläger, dass weder sie noch die X. mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt hätten, verhilft der Klage ebenfalls nicht zum Erfolg. Dabei spielt es keine Rolle, ob die X. als ausländische Kapitalgesellschaft - abweichend von einer deutschen Kapitalgesellschaft - über eine sog. außerbetriebliche Sphäre verfügt haben mag. Denn die 45

prinzipielle Existenz einer solchen außerbetrieblichen Sphäre ist nach Maßgabe des insoweit ausschlaggebenden deutschen Rechtsverständnisses in casu unbeachtlich, wenn die Gewinnlosigkeit gerade darauf beruht, dass die Gesellschaft - wie hier - gegenüber ihren Gesellschaftern auf ein angemessenes Entgelt verzichtet. Ausschlaggebend ist hier, dass der konstatierte Gewinnverzicht auf letztlich in der Gesellschafterstellung der Eignerfamilie und deren persönlichen Freizeitinteressen wurzelnden Umständen gründet (BFH, Urteil vom 12.06.2013 - I R 109-111/10, BStBl II 2013, 1024).

2) Das Besteuerungsrecht an den vGA steht Deutschland zu. 46

In den Veranlagungszeiträumen bis einschließlich 2012 ergibt sich das Besteuerungsrecht - was der BFH im Urteil vom 12.06.2013 - I R 109-111/10, BStBl II 2013, 1024 offengelassen hat - entweder (bei Einstufung als Dividende) aus Art. 10 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 oder (bei Einstufung als sonstige Einkünfte) aus Art. 21 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Spanischen Staat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 05.12.1966 (BGBl II 1968, 10, BStBl I 1968, 297) - DBA-Spanien 1966 -. 47

Seit dem 01.01.2013 findet das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 03.02.2011 (BGBl II 2012, 29, BStBl I 2013, 349) - DBA-Spanien 2011 - Anwendung. Auch nach Art. 10 Abs. 1 DBA-Spanien 2011 können Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat (hier: Spanien) ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat (hier: Deutschland) ansässige Person zahlt, in dem anderen Staat (hier: Deutschland) besteuert werden. Die bisherige Regelung des Art. 21 DBA-Spanien 1966, wonach die in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person nur in diesem Staat besteuert werden können, wurde in Art. 20 Abs. 1 DBA-Spanien 2011 sinngemäß übernommen. 48

Da auch die Neufassung der Vorschriften das Besteuerungsrecht Deutschland zuweist, bedarf die Frage, ob es sich bei den vGA letztlich um Dividenden oder um sonstige Einkünfte handelt, weiterhin keiner Klärung. Die Unterscheidung ist nur für die Anrechenbarkeit etwaiger spanischer Ertragsteuern von Bedeutung. Nach Aktenlage wurden in Spanien von den Gesellschaftern jedoch keine ggf. anrechenbaren Steuern erhoben. 49

II. Die ESt-Festsetzungen der Jahre 2009 bis 2013 durften am 21.11.2019 jedoch nicht mehr geändert werden, da bereits Festsetzungsverjährung eingetreten war. 50

1) Die Änderung einer Steuerfestsetzung ist nach § 169 Abs. 1 Satz 1 AO nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Die Frist für die Festsetzung der Einkommensteuer beträgt nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO vier Jahre. Nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO beginnt die Festsetzungsfrist, wenn - wie bei der ESt - eine Steuererklärung einzureichen ist, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird. Im Streitfall begann die Festsetzungsfrist für die ESt 2009 mit Ablauf des Jahres 2011 und die Festsetzungsfrist für die ESt 2010 bis 2013 mit Ablauf des jeweiligen Folgejahrs, für 2013 mithin mit Ablauf des 31.12.2014. Sie endete jeweils nach Ablauf von vier Jahren, d.h. für die ESt 2013 mit Ablauf des 31.12.2018 und für die vorherigen Jahre entsprechend früher. 51

2) Die Festsetzungsfrist verlängerte sich im Streitfall nicht gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO wegen einer Steuerhinterziehung oder einer leichtfertigen Steuerverkürzung auf zehn oder auch nur auf fünf Jahre, weil sich der dafür erforderliche Vorsatz bzw. der dafür erforderliche 52

besondere Grad an Fahrlässigkeit hinsichtlich der durch Nichtangabe der Kapitalerträge erfolgten Steuerverkürzungen nicht zur Überzeugung des Gerichts feststellen lässt.

a) Eine Steuerhinterziehung begeht u.a., wer die Finanzbehörde pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt und dadurch Steuern verkürzt (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Steuern sind namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO). 53

Den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung haben die Kläger erfüllt. Denn sie haben in den Steuererklärungen für (u.a.) die Jahre 2009 bis 2013 keine Einnahmen aus vGA erklärt und auch den diesbezüglichen Sachverhalt in den Steuererklärungen nicht offengelegt. Hierdurch ist es zu einer zu niedrigen Festsetzung der ESt gekommen. 54

Es lässt sich allerdings nicht feststellen, dass die Kläger insoweit vorsätzlich gehandelt haben. Dies ist indes nach § 15 StGB i. V. m. § 369 Abs. 2 AO subjektive Tatbestandsvoraussetzung einer Steuerhinterziehung i.S. von § 370 Abs. 1 AO. Vorsätzlich handelt, wer wissentlich und willentlich den objektiven Tatbestand einer Strafbestimmung verwirklicht. Der Vorsatz bei § 370 Abs. 1 AO bezieht sich damit auch auf die Steuererheblichkeit der unrichtigen oder unvollständigen Angaben, auf die Herbeiführung des Steuerverkürzungserfolgs und das Erlangen eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils. Insofern muss der Täter notwendig Kenntnisse der Steuerrechtslage haben (vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rz. 600 m. w. N.). Bei § 370 Abs. 1 AO handelt es sich um eine Blankettnorm, d. h. um eine Vorschrift, die durch die Normen des materiellen Steuerrechts ausgefüllt wird (Urteil des Bundesgerichtshofs – BGH – vom 28.01.1987 - 3 StR 373/86, Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen 34, 272). Das den Tatbestand der Steuerhinterziehung ausfüllende Steuerrecht ist dabei für die strafrechtliche Beurteilung als Teil des Strafgesetzes aufzufassen. Zum Vorsatz der Steuerhinterziehung gehört, dass der Täter den bestehenden Steueranspruch kennt und dass er ihn trotz dieser Kenntnis gegenüber der Finanzbehörde verkürzen will (BGH, Beschluss vom 19.05.1989 - 3 StR 590/88, Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht – wistra – 1989, 263). Ein Irrtum des Steuerpflichtigen über das Bestehen des Steueranspruchs schließt mithin als Irrtum über Tatumstände i. S. von § 16 Abs. 1 StGB den Vorsatz aus (vgl. Urteil des Bayerischen Obersten Landesgerichts – BayObLG – vom 30.01.1990 - RReg 4 St 132/89, wistra 1990, 202). 55

Bezogen auf den Streitfall bedeutet das, dass sich - um das Vorliegen einer Steuerhinterziehung bejahen zu können - feststellen lassen müsste, dass die Kläger Kenntnis davon gehabt haben oder es zumindest für ernstlich möglich gehalten haben, dass die Nutzung der spanischen Immobilie zu eigenen Wohnzwecken zu in Deutschland steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen führt. Dafür ist jedoch rein gar nichts ersichtlich. 56

Bei der Würdigung des Sachverhalts ist zu beachten, dass die Kläger und ihre Kinder mit dem Erwerb der Immobilie nicht die Absicht verfolgten, Einkünfte zu erzielen. Vielmehr beabsichtigten sie nach Aktenlage ausschließlich eine Nutzung als selbstbewohntes Ferienhaus und so wurde die Immobilie in den Streitjahren auch tatsächlich genutzt. Sowohl die Motivation als auch das tatsächliche Handeln der Kläger war mithin auf eine Tätigkeit gerichtet, die sich grundsätzlich außerhalb der Einkommensbesteuerung vollzieht. Denn der Erwerb und die Nutzung von Immobilien zu privaten Wohnzwecken löst seit 1987 im deutschen Einkommensteuerrecht keinen Einkommenstatbestand mehr aus und ist infolgedessen steuerlich auch nicht zu erklären. 57

Dass es überhaupt zu einer Besteuerung kommt, hat seine Ursache vielmehr allein darin, dass die Kläger und ihre Kinder die Immobilie ... nicht selbst erworben haben, sondern zu diesem Zweck die X. gegründet haben, welche ihnen die Immobilie unentgeltlich zur Nutzung überlassen hat. Bei der Vorgehensweise, eine Ferienimmobilie unter Zwischenschaltung einer spanischen Kapitalgesellschaft zu erwerben, handelt es sich um eine in früheren Jahren oftmals empfohlene (legale) Gestaltung, die vornehmlich dazu diente, die in Spanien anfallenden Grunderwerb-, Erbschaft- und Ertragsteuern zu reduzieren (hierzu z.B. Endres/Mora, Praxis Internationale Steuerberatung – PISTB - 2020, 195; Löber/Steinmetz, Zeitschrift für Immobilienrecht – ZfIR - 2013, 864; Strunk, Die Steuerberatung - Stbg - 2014, 222). Die Zwischenschaltung der X. änderte nichts an der Motivation der Kläger, die Immobilie ausschließlich selbst zu bewohnen und damit zu grundsätzlich außerhalb der Einkommenssphäre liegenden Zwecken zu nutzen.

Um bei einer solchen Ausgangslage überhaupt auch nur die Vorstellung entwickeln zu können, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Satz 2 EStG vorliegen könnten, müsste der Steuerpflichtige zunächst einmal mit dem Rechtsinstitut der vGA vertraut sein. Bereits dies lässt sich im Streitfall nicht feststellen. Die Kläger sind nach Aktenlage steuerliche Laien und das steuerliche Konstrukt „vGA“ gehört nicht zum Allgemeinwissen. Vielmehr sind die Tatbestandsvoraussetzungen, unter denen eine vGA vorliegt, nicht einmal gesetzlich geregelt, sondern wurden ausschließlich durch die Rechtsprechung entwickelt. Es handelt sich um eine äußerst komplexe Rechtsmaterie, die selbst für Experten nicht einfach zu durchschauen ist. 59

Selbst wenn die Kläger mit dem Rechtsinstitut einer vGA grundsätzlich vertraut gewesen wären, müssten sie - um eine Steuerhinterziehung bejahen zu können - zudem erkannt haben, dass der hier verwirklichte Sachverhalt in den Anwendungsbereich einer vGA fällt. Nicht zuletzt vor dem Hintergrund, dass - wie bereits dargestellt - weder die X. noch die Kläger Einkünfteerzielungsabsicht hatten, drängt sich die Erkenntnis, dass eine vGA vorliegen könnte, keinesfalls auf. Konkrete Anhaltspunkte dafür, dass die Kläger dies dennoch erkannt und bewusst ignoriert haben, fehlen völlig. 60

b) Bezogen auf den Veranlagungszeitraum 2013 würde es zur Wahrung der Festsetzungsfrist ausreichen, wenn sich diese wegen Vorliegens einer leichtfertigen Steuerverkürzung auf fünf Jahre verlängert hätte. Denn dann wäre nicht schon - wie bereits dargestellt - grundsätzlich mit Ablauf des 31.12.2018, sondern erst mit Ablauf des 31.12.2019 Festsetzungsverjährung eingetreten. Auch die Voraussetzungen einer leichtfertigen Steuerverkürzung i. S. von § 169 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. § 378 Abs. 1 Satz 1 AO lassen sich jedoch nicht zur Überzeugung des Gerichts feststellen, sodass sich die Festsetzungsfrist für die ESt 2013 auch nicht auf fünf Jahre erhöht hat. 61

Leichtfertig im Sinne der o. g. Bestimmungen handelt, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Einzelfalls und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm aufdrängen musste, dass dadurch eine Steuerverkürzung eintreten wird (Krumm in Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 378 AO Rz. 14 m. w. N.). Bloße Untätigkeit schließt Leichtfertigkeit nicht ohne Weiteres aus. Vielmehr hat sich der Steuerpflichtige bei rechtlichen Zweifeln über seine steuerlichen Pflichten bei qualifizierten Auskunftspersonen zu erkundigen (vgl. BFH, Urteil vom 19.02.2009 - II R 49/07, BStBl II 2009, 932). 62

Die Kläger waren vor Eintritt in den Ruhestand als ... und ... tätig. Sie verfügen daher nicht berufsbedingt über vertiefte steuerliche Kenntnisse. Hinweise in den Erklärungsformularen dergestalt, dass auch die private Nutzung von Immobilien erklärungsspflichtig ist, sofern die 63

Immobilie dem Steuerpflichtigen von einer Kapitalgesellschaft, an der er selbst beteiligt ist, unentgeltlich oder verbilligt zur Nutzung überlassen wird, gibt es nicht und hiernach wird in den ESt-Erklärungen auch nicht explizit gefragt. Infolgedessen gab es für die Kläger auch keine Verpflichtung, zu dieser Thematik steuerlichen Rat bei einer qualifizierten Auskunftsperson einzuholen. Hinzu kommt, dass es - wie bereits dargestellt - aus Laiensicht völlig fernliegend ist, dass die private Nutzung einer Immobilie zu Ferienzwecken im Ausland einen Besteuerungstatbestand im Inland auslösen könnte. Dass eine vGA vorlag, musste sich den Klägern keinesfalls aufdrängen.

3) Der Ablauf der Festsetzungsfristen für die Jahre 2009 bis 2013 war bei Erlass der Änderungsbescheide vom 21.11.2019 auch nicht (mehr) nach § 171 AO gehemmt. 64

In Betracht kommt im Streitfall allein eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 9 AO. Nach dieser Vorschrift endet die Festsetzungsfrist in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige vor Ablauf der Festsetzungsfrist eine Anzeige nach den §§ 153, 371 oder § 378 Abs. 3 AO erstattet, nicht vor Ablauf eines Jahres nach Eingang der Anzeige. Ob es sich bei dem Schriftsatz der Kläger vom 16.10.2017 (Eingang beim Beklagten am 18.10.2017) um eine Anzeige im o.g. Sinn handelt, bedarf keiner Entscheidung. Denn wenn dies Fall wäre, hätte die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 9 AO mit Ablauf des 18.10.2018 geendet. Die streitgegenständlichen Bescheide sind jedoch erst am 21.11.2019 ergangen. 65

4) Bezogen auf die Veranlagungszeiträume 2009, 2012 und 2013 hat der Umstand, dass wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung keine vGA aus den Beteiligungen der Kläger an der X. mehr erfasst werden durften, zur Folge, dass der Ansatz der vGA in voller Höhe rückgängig zu machen ist. Anders verhält es sich dagegen für die Veranlagungszeiträume 2010 und 2011. Unter Berücksichtigung des § 177 Abs. 2 AO sind die vGA in diesen Jahren nicht in voller Höhe rückgängig zu machen, sondern vielmehr ist die ESt 2010 und ESt 2011 wieder in der Höhe festzusetzen, wie sie mit Bescheiden vom 26.10.2018 festgesetzt war. 66

Liegen die Voraussetzungen für die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids zugunsten des Steuerpflichtigen vor, so sind gemäß § 177 Abs. 2 AO, soweit die Änderung reicht, zuungunsten und zugunsten des Steuerpflichtigen solche materiellen Fehler zu berichtigen, die nicht Anlass der Aufhebung oder Änderung sind. Materielle Fehler in diesem Sinne sind gemäß § 177 Abs. 3 AO alle Fehler, die zur Festsetzung einer Steuer führen, die von der kraft Gesetzes entstandenen Steuer abweicht. Der Saldierungsrahmen, dessen Umfang für Zwecke der Anwendung des § 177 AO festzustellen ist, wird dabei nicht allein durch den letzten Änderungsbescheid bestimmt. Vielmehr sind auch alle Änderungen heranzuziehen, die aufgrund der Anwendung selbständiger Korrekturvorschriften zugunsten und zulasten des Steuerpflichtigen in denjenigen Bescheiden vorgenommen worden sind, die dem letzten Änderungsbescheid vorangegangen, aber nicht formell bestandskräftig geworden sind (BFH, Urteil vom 10.08.2006 - II R 24/05, BStBl II 2007, 87). 67

In der Höhe, in der bei der Festsetzung der ESt 2009 bis 2013 vGA aus den Beteiligungen der Kläger an der X. zu berücksichtigen gewesen wären, im Jahr 2019 wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung jedoch nicht mehr berücksichtigt werden durften, liegen materielle Fehler i.S.d. § 177 Abs. 3 AO vor. Denn die Steuerfestsetzungen weichen von der kraft Gesetzes entstandenen Steuer ab; ohne Ansatz der vGA ist die Steuer zu niedrig. Insoweit besteht eine nach § 177 Abs. 2 AO zu berücksichtigende Saldierungslage. Diese wirkt sich allerdings nur in den Veranlagungszeiträumen 2010 und 2011 aus, da nur in diesen Jahren - bezogen auf die letzten bestandskräftigen Steuerbescheide - die Voraussetzungen für eine Änderung der Steuerfestsetzung zugunsten der Steuerpflichtigen eingetreten sind. Die ESt-Festsetzungen 2010 und 2011 wurden mit Bescheiden vom 20.06.2023 nach §§ 175 Abs. 1 68

Nr. 1, 171 Abs. 10 AO geändert, weil sich die Beteiligungseinkünfte der Klägerin aus Kapitalvermögen reduziert hatten. Richtigerweise darf die Reduzierung der Beteiligungseinkünfte jedoch nicht zu einer Herabsetzung der ESt führen, weil sie gem. § 177 Abs. 2 AO in voller Höhe mit dem (betragsmäßig deutlichen höherem) materiellen Fehler „Nichterfassung der vGA“ zu saldieren ist. Letztlich bleibt es damit bei der Steuer, die in dem letzten bestandskräftigen Steuerbescheid festgesetzt ist. Dies waren die ESt-Bescheide 2009 und 2010 vom 26.10.2018.

III. Die Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2018 sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten, soweit der Beklagte die Einnahmen beider Ehegatten aus Kapitalvermögen jeweils um mehr als 3.595 € (2014 und 2015), 4.453 € (2016), 13.319 € (2017) bzw. 12.818 € (2018) erhöht hat. 69

Die Höhe der vGA wurde unzutreffend berechnet. 70

Bei dauerhafter Nutzungsüberlassung einer Immobilie bemisst sich die anzusetzende vGA sowohl auf der Ebene der Gesellschaft als auch auf der Ebene der Gesellschafter nach der sog. Kostenmiete einschließlich einer angemessenen Kapitalverzinsung und zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags (vgl. BFH, Urteil vom 01.10.2024 - VIII R 4/21, BFH/NV 2025, 157). Die von den Klägern im Verwaltungsverfahren vorgeschlagene und vom Beklagten letztlich unverändert übernommene Berechnung der Kostenmiete orientiert sich an diesen Grundsätzen. Allerdings wurde von den Beteiligten bei der Berechnung der Kapitalverzinsung übersehen, dass die Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz (II. BVO), auf deren Grundlage die Kostenmiete nach der Rechtsprechung des BFH zu berechnen ist (hierzu z.B. BFH, Urteil vom 17.11.2004 - I R 56/03, BFH/NV 2005, 793), zwischen Eigenkapitalkosten und Fremdkapitalkosten unterscheidet. Der Ansatz fiktiver Zinsen ist nur für das Eigenkapital vorgesehen (vgl. § 19 Abs. 1 Satz 2, § 20 Abs. 1, und § 15 Abs. 1 Nr. 1 II. BV), während für das Fremdkapital auf die tatsächlich vereinbarten Zinsen abzustellen ist (vgl. § 21 Abs. 2 II. BV). 71

Die X. hat den Erwerb der Immobilie vollumfänglich durch Darlehen finanziert. Die passivierten Verbindlichkeiten übersteigen ihr Aktivvermögen (Beispiel: im Jahr 2014 Aktivvermögen lt. Bilanz ... €, Verbindlichkeiten i.H.v. ... €). Da die X. die Darlehen von den Klägern unverzinslich erhalten hat, belaufen sich die Fremdkapitalkosten auf 0 €. Die Kapitalverzinsung ist damit letztlich auf das Stammkapital i.H.v. 3.006 € zu beschränken. Für das Jahr 2013 führt dies zu folgender berichtigter Kostenmiete: 72

	<u>2013</u>
AfA	8.101 €
Sonstiger Aufwand lt. Gewinnermittlung X.	13.845 €
Abzgl. im sonstigen Aufwand enthaltene AfA	-13.144 €
Instandhaltung 7,10 € x 349 qm	2.477 €
Kapitalverzinsung 4,5% von 3.006 €	135 €

73

Zwischensumme	11.414 €
Gewinnzuschlag 5 %	571 €
Kostenmiete	11.985 €

In den während des Klageverfahrens eingereichten Steuererklärungen der X. für die Jahre 2017 und 2018 (Bl. 209 ff. Beiakte) wurden AfA i.H.v. 6.464,60 € (2017/2018) und sonstige betriebliche Aufwendungen i.H.v. 21.000,01 € (2017) bzw. 19.807,78 € (2018) erklärt. Ausgehend von diesen Werten ergeben sich für 2017 und 2018 folgende Kostenmieten:

74

	<u>2017</u>	<u>2018</u>
AfA	8.101 €	8.101 €
sonstiger Aufwand lt. Gewinnermittlung X.	21.000 €	19.807 €
Instandhaltung 7,10 € x 349 qm	2.477 €	2.477 €
zzgl. Kapitalverzinsung 4,5% von 3.006 €	135 €	135 €
Zwischensumme	31.713 €	30.520 €
Gewinnzuschlag 5 %	1.586 €	1.526 €
Kostenmiete	33.299 €	32.046 €

75

Die Beteiligten haben in der mündlichen Verhandlung übereinstimmend erklärt, dass sie mit dem Ansatz von Kostenmieten i.H.v. 11.985 € (2013), 33.299 € (2017) und 32.046 € (2018) einverstanden sind. Auch darüber, dass die Kostenmiete in den Jahren 2014 bis 2016 im Schätzwege mit dem für das Jahr 2013 ermittelten Wert angesetzt wird, besteht kein Streit.

76

Damit ergeben sich für den Kläger und die verstorbene Klägerin in den einzelnen Streitjahren jeweils folgende Einnahmen aus Kapitalvermögen:

77

In 2014 und 2015	3.595 €	(30 % von 11.985 €)
In 2016	4.453 €	(37,16 % von 11.985 €)
In 2017	13.319 €	(40 % von 33.299 €)
In 2018	12.818 €	(40 % von 32.046 €)

78

IV. Da die Klage bezüglich der Veranlagungszeiträume 2009 bis 2013 bereits aus den unter II. genannten Gründen vollumfänglich Erfolg hat, ist über den Hilfsantrag der Kläger nur betreffend die Veranlagungszeiträume 2014 bis 2018 zu entscheiden.

79

Der Hilfsantrag hat nur teilweise Erfolg.	80
1) Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Vorschrift des § 32d Abs. 2 Nr. 4 Halbsatz 1 EStG auf den Streitfall Anwendung findet.	81
Nach § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG beträgt die Einkommensteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht unter § 20 Abs. 8 EStG fallen, 25 %. Dies gilt gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 4 Halbsatz 1 EStG jedoch nicht für Bezüge i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und für Einnahmen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9, „soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert haben“. Halbsatz 2 enthält eine Rückausnahme, auf die - da deren Tatbestandsvoraussetzungen im Streitfall unzweifelhaft nicht vorliegen - nicht weiter eingegangen wird.	82
a) § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG wurde durch das Jahressteuergesetz 2010 vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768) eingeführt. Ziel der Vorschrift ist es, eine doppelte steuerliche Begünstigung zu vermeiden, indem vGA nicht dem Abgeltungsteuersatz unterliegen, wenn sie auf Ebene der Körperschaft nicht besteuert wurden.	83
Dieses als materiellrechtliche Korrespondenz bezeichnete Prinzip hatte der Gesetzgeber bezogen auf die Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens bereits im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2007 (BGBl I 2006, 2878) durch § 8b Abs. 1 Satz 2 ff. KStG und § 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 EStG eingeführt.	84
§ 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bestimmt, dass Bezüge i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG bei der Ermittlung des körperschaftsteuerlich relevanten Einkommens außer Ansatz bleiben. Gemäß Satz 2 der Vorschrift gilt dies nur, soweit die Bezüge das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben. § 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 EStG in der in den Veranlagungszeiträumen 2014 bis 2018 gültigen Fassung sieht für den Bereich der ESt vor, dass 40 % der Bezüge i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG steuerfrei bleiben; auch dies gilt gemäß Satz 2 der Vorschrift allerdings nur, „soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben“.	85
In den Gesetzesmaterialien zu § 8b Abs. 1 KStG (BT-Drs.16/2712, 70) heißt es u.a. wie folgt:	86
„Durch die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG wird die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividendenausschüttungen zwischen Kapitalgesellschaften vermieden. Dies gilt auch für verdeckte Gewinnausschüttungen.	87
Mit diesen Grundsätzen ist eine Freistellung einer verdeckten Gewinnausschüttung ohne vorhergehende Besteuerung des ausgeschütteten Gewinns auf der Ebene der Kapitalgesellschaft nicht zu vereinbaren. Die Freistellung eines sonstigen Bezuges im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ist daher beim Anteilseigner künftig von der Voraussetzung abhängig, dass die verdeckte Gewinnausschüttung auf Ebene der leistenden Kapitalgesellschaft das Einkommen gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG oder bei gebietsfremden Gesellschaften nach entsprechendem ausländischem Recht nicht gemindert hat.“	88
Hierauf aufbauend wurde die Einführung des erstmals im Veranlagungszeitraum 2011 anwendbaren § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG wie folgt begründet (vgl. BT-Drs. 17/2249, 55):	89
„Die durch das Jahressteuergesetz 2007 eingeführte korrespondierende Besteuerung stellt bei der verdeckten Gewinnausschüttung die zutreffende steuerliche Behandlung sicher: Eine verdeckte Gewinnausschüttung mindert einerseits nicht das Einkommen der Körperschaft (§	90

8 Absatz 3 Satz 2 KStG). Beim Empfänger führt sie zu Einkünften aus Kapitalvermögen und ist ab 2009 dem Teileinkünfteverfahren bzw. der Abgeltungsteuer zu unterwerfen. § 8b Absatz 1 Satz 2 ff. KStG und § 3 Nummer 40 Buchstabe d Satz 2 EStG stellen dabei sicher, dass das Teileinkünfteverfahren dem Gesellschafter nur gewährt wird, soweit die verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert hat (= materiellrechtliche Korrespondenz). Der Betrag der verdeckten Gewinnausschüttung ist dann auf der Ebene der Körperschaft mit Körperschaftsteuer (Steuersatz derzeit 15 %) und auf der Ebene des Gesellschafters mit Einkommensteuer (ab 2009 regelmäßig in Form der Abgeltungsteuer) belastet. Im Rahmen der Abgeltungsteuer besteht derzeit keine solche materielle Korrespondenz zwischen der Abgeltungsteuer und der steuerlichen Behandlung bei der leistenden Körperschaft. Diese stellt die Neuregelung in § 32d Absatz 2 Nummer 4 – neu – EStG her.“

b) Ob die zu beurteilende vGA von einer inländischen oder ausländischen Gesellschaft geleistet wurde, ist für die Anwendung des § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG ohne Belang. Weder der Wortlaut der Vorschrift noch die Gesetzesmaterialien lassen eine Differenzierung zwischen inländischen und ausländischen Gesellschaften zu. Der Gesetzgeber wollte das materielle Korrespondenzprinzip - wie sich aus der Bezugnahme auf „gebietsfremde Gesellschaften“ und die „entsprechende Anwendung ausländischen Rechts“ in den Gesetzesmaterialien zu § 8b Abs. 1 KStG (s.o.) zeigt - vielmehr ausdrücklich auch auf ausländische Gesellschaften erstrecken. Dafür, dass er hiervon im Rahmen des § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG abweichen wollte, ist nichts ersichtlich. Vielmehr sollte ausweislich der Gesetzesbegründung zu § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG das in Gestalt des § 8b Abs. 1 Satz 2 ff. KStG und § 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 EStG für das Teileinkünfteverfahren bereits bestehende materiellrechtliche Korrespondenzprinzip für den Bereich der Abgeltungsteuer unverändert übernommen werden. 91

c) Dem Ansatz der Kläger, dass § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG lediglich auf Gewinnausschüttungen in Gestalt einer Vermögensminderung, nicht aber in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung anwendbar sei, vermag der Senat nicht zu folgen. Für ein derartiges Verständnis der Vorschrift besteht kein Raum. 92

Wie bereits dargestellt sind die Voraussetzungen, unter denen eine vGA anzunehmen ist, nicht gesetzlich geregelt. Vielmehr handelt es sich hierbei um ein von der Rechtsprechung des BFH entwickeltes und vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) gebilligtes Rechtskonstrukt (vgl. BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 26.06.2008 – 2 BvR 2067/07, NJW 2008, 3346). Die Steuergesetze bestimmen lediglich die Rechtsfolgen der vGA, und zwar dahingehend, dass einerseits gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG die vGA beim Gesellschafter zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehört, und dass andererseits gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG die vGA das Einkommen der Gesellschaft nicht mindern darf. 93

Schon seit dem Urteil des BFH vom 01.02.1989 - I R 73/85 (BStBl II 1989, 522) und seitdem in st. Rspr. wird eine vGA im Rahmen des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG - d.h. auf der Ebene der Gesellschaft - definiert als Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht. Eine entsprechende Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) ist u.a. anzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft entweder Aufwand tätigt, der steuerrechtlich unter Veranlassungsgesichtspunkten als Einkommensverteilung an die Gesellschafter zu beurteilen ist, oder wenn sie für eine von ihr erbrachte Leistung kein angemessenes Entgelt erhält. In beiden Fällen ist die Vermögensminderung mit Hilfe der Steuerbilanz zu ermitteln, wie sie 94

ohne Berücksichtigung der Rechtsfolge aus § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG unter Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1 EStG) aufzustellen ist. Der so ermittelte Steuerbilanzgewinn ist mit demjenigen zu vergleichen, der sich bei dem Ansatz des Aufwandes als Ausschüttung bzw. bei der Erfassung der verhinderten Vermögensmehrung als Einnahme ergibt. Die Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) besteht aus dem ggf. sich ergebenden Differenzbetrag (so z.B. wörtlich BFH, Urteil vom 23.06.1993 - I R 72/92, BStBl II 1993, 801).

Eine „verhinderte Vermögensmehrung“ ist - wie die Rechtsprechung durch Klammerzusatz zum Ausdruck bringt - letztlich nur ein Unterfall des Oberbegriffs „Vermögensminderung“. Unterscheidungen in den Rechtsfolgen einer vGA in Form einer verhinderten Vermögensmehrung und einer vGA in Form einer sonstigen Vermögensminderung nimmt die Rechtsprechung nicht vor. Beide Fälle werden vielmehr - soweit ersichtlich - seit Jahrzehnten durchweg gleichbehandelt. 95

Vor diesem Hintergrund besteht für eine Auslegung des § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG dahingehend, dass die Ausschlussregelung auf vGA in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung nicht anwendbar sei, kein Raum. Dem Gesetzgeber ging es bei der Einführung des materiellen Korrespondenzprinzips für das Teileinkünfteverfahren sowie bei Übernahme dieses Prinzips im Bereich der Abgeltungsteuer erkennbar darum, einen Gleichklang zwischen der Besteuerung der vGA bei der Kapitalgesellschaft und dem Gesellschafter herzustellen. Dafür, dass er dabei zwischen vGA in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung und vGA in Form einer sonstigen Vermögensminderung differenzieren wollte, fehlt jeglicher Anhaltspunkt. Insbesondere lässt sich dies nicht - wie von den Klägern vorgetragen - aus dem Begriff „Einkommensminderung“ schließen. Die in § 32d Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 EStG verwendete Formulierung, dass die günstigere Besteuerung mit dem Abgeltungsteuersatz ausscheide, soweit die Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG - d.h. hier die vGA - „das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert haben“ (sowie die Formulierung, dass die Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens gem. §§ 8b Abs. 1 Satz 2 KStG, 3 Nr. 40d Satz 1 EStG davon abhängt, dass die Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG „das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben“), orientiert sich erkennbar am Wortlaut des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, der - wie bereits dargestellt - bestimmt, dass vGA das Einkommen der Gesellschaft nicht mindern dürfen. Der Gesetzgeber hat - was durch den Verweis auf § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG in BT-Drs.16/2712, 70 (s.o.) auch unmittelbar zum Ausdruck kommt - durch die Verwendung der gleichen Formulierung zu erkennen geben, dass es einen Gleichklang zwischen § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und § 32d Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 EStG (§§ 8b Abs. 1 Satz 2 KStG, 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 1 EStG) gibt. vGA, die bei der Gesellschaft entgegen § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG das Einkommen gemindert haben, sollen beim Gesellschafter nicht begünstigt besteuert werden. Da § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG - wie bereits dargestellt - nach ständiger Rechtsprechung des BFH auch auf vGA in Gestalt einer „verhinderten Vermögensmehrung“ Anwendung findet, gilt dies auch im Rahmen des § 32d Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 EStG. Hätte der Gesetzgeber ein anderes Verständnis der Norm gewollt, hätte er dies ausdrücklich anordnen müssen. 96

d) Etwas anders ergibt sich auch nicht aus den von den Klägern zitierten Gesetzesmaterialien des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz - AmtshilfeRLUmsG) vom 29.06.2013, BGBl I 2013, 1809. 97

Mit diesem Gesetz wurde der Anwendungsbereich des § 32d Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 EStG, § 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 EStG und § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG dahingehend erweitert, dass 98

diese Ausnahmeregelungen nicht nur - wie zuvor - ausschließlich für „sonstige Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und für Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 zweiter Halbsatz“ (d.h. für vGA) gelten, sondern sich nunmehr auf sämtliche Bezüge i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und Einnahmen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erstrecken. Hintergrund dieser Erweiterung, die ursprünglich schon mit dem letztlich nicht in Kraft getretenen Jahressteuergesetz 2013 eingeführt werden sollte, war es (wie sich insbesondere aus dem Gesetzentwurf des Jahressteuergesetzes 2013 vom 10.04.2013 - BT-Drs. 17/13033 - und betreffend das AmtshilfeRLUmG aus dem Beschluss zur Anrufung des Vermittlungsausschusses vom 22.03.2013 - BR-Drs 157/13 - ergibt), ungewollte Steuergestaltungen und damit einhergehende Steuermindereinnahmen in Zusammenhang mit hybriden Finanzierungen zu verhindern. Unter dem Begriff „hybride Finanzierung“ sei - so die Gesetzesmaterialien - die Hingabe von Kapital zu verstehen, das wegen der Konditionen der Kapitalhingabe in einem Staat als Fremdkapital, im anderen Staat als Eigenkapital qualifiziert werde. Die unterschiedliche Einordnung führe dazu, dass die Vergütungen für die Kapitalüberlassung im Quellenstaat als Betriebsausgaben (Fremdkapitalzinsen) abgezogen und im Empfängerstaat als Dividenden ermäßigt oder gar nicht besteuert würden. Qualifikationskonflikte dieser Art würden häufig zur Schaffung unbesteuert sogenannter „weißer Einkünfte“ genutzt. Dem solle dadurch begegnet werden, dass Zahlungen, die nach deutscher Qualifizierung Dividenden darstellen, im Rahmen des § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG und des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG nur noch steuerfrei gestellt würden, wenn sie im Quellenstaat keine Betriebsausgaben darstellen würden. Korrespondierend gelte dies auch für die Abgeltungsteuer. Sofern „die Zahlung bei der leistenden Körperschaft als Betriebsausgabe berücksichtigt“ (BT-Drs. 17/13033, 66) worden sei, unterlägen die Erträge beim Anteilseigner dem tariflichen Einkommensteuersatz.

Der Hinweis der Kläger, dass der Gesetzgeber im Rahmen der o.g. Gesetzesbegründung zu § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG darauf abstelle, ob „die Zahlung bei der leistenden Körperschaft als Betriebsausgabe berücksichtigt“ wurde, ist folglich zutreffend. Verkannt wird durch die Kläger jedoch, dass sich die Ausführungen der Gesetzesbegründung ausschließlich auf hybride Finanzierungen beziehen. Der zuvor schon erfasste Anwendungsfall der vGA wird durch die Neuregelung nicht berührt. Hinzu kommt, dass sich bei hybriden Finanzierungen - anders als bei vGA - die Problematik einer verhinderten Vermögensmehrung überhaupt nicht stellt. Auch aus diesem Grund lässt der Verweis des Gesetzgebers auf die „Erfassung der Zahlung als Betriebsausgaben“ keinen Rückschluss darauf zu, dass er zwischen vGA in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung und vGA in Gestalt sonstiger Vermögensminderungen differenziert. 99

e) Ob - wie die Kläger behaupten - die Einbeziehung verhinderter Vermögensmehrungen in den Anwendungsbereich des § 32d Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 EStG in grenzüberschreitenden Fällen die „gesetzlichen Wertungen und Einschränkungen des AStG obsolet“ werden lasse, bedarf schon deshalb keiner Entscheidung, weil weder dargelegt noch anderweitig erkennbar ist, dass das AStG auf den Streitfall Anwendung findet. 100

2) Gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 4 Halbsatz 1 EStG gilt der Ausschluss von der Abgeltungsteuer allerdings nur, „soweit“ die vGA das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert haben. Umgekehrt bedeutet dies, dass bei der Besteuerung des Gesellschafters die Abgeltungsteuer zur Anwendung kommen kann, wenn und soweit die vGA - d.h. die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung - bei der Besteuerung der Gesellschaft gewinnerhöhend berücksichtigt wurde. Bezogen auf die Streitjahre 2014 bis 2016 ist hierfür nichts ersichtlich. Ausweislich der Steuererklärungen der X. wurden aus dem Umstand, dass die zum Betriebsvermögen gehörende Immobilie den Gesellschaftern 101

unentgeltlich zur Nutzung überlassen wurde, keine steuerlichen Folgen gezogen.

Anders verhält es sich dagegen bezüglich der Jahre 2017 und 2018. Die X. hat den Umstand, 102 dass sie die Immobilie ihren Gesellschaftern zur Nutzung überlassen hat, in diesen Veranlagungszeiträumen zum Anlass genommen, (fiktive) Einnahmen i.H.v. 30.000 € pro Jahr zu erklären. In Spanien gilt der Grundsatz der steuerlichen Selbstveranlagung (autoliquidación), d.h. der Steuerpflichtige muss die von ihm zu zahlenden Steuern selbst ausrechnen und erklären und innerhalb der gesetzlichen Fristen an den spanischen Fiskus abführen. Steuerbescheide ergehen im Regelfall nicht und sind - so die Bestätigung des spanischen Steuerberaters - im Streitfall auch nicht ergangen. Nach Aktenlage ist somit bei der X. eine Besteuerung der Nutzungsüberlassung erfolgt. „Insoweit“ - d.h. im Verhältnis der erklärten Einnahmen zur Kostenmiete - kommt die Ausnahmegvorschrift des § 32d Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 1 EStG nicht zur Anwendung mit der Folge, dass es bei der Anwendung der Abgeltungsteuer nach § 32d Abs. 1 EStG bleibt.

Die vGA sind wie folgt aufzuteilen:

103

	<u>2017</u>		<u>2018</u>	
Kostenmiete	33.299 €		32.046 €	
von der X. erklärte Einnahmen	30.000 €		30.000 €	
entspricht	90,09%		93,62%	
vGA	13.319 €		12.818 €	
Abgeltungsteuer	12.000 €	90,09%	12.000 €	93,62%
tarifliche ESt	1.319 €	9,91%	818 €	6,38%

104

B. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. Die Revision wurde nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zwecks Fortbildung des Rechts zugelassen, da die Frage, ob § 32d Abs. 2 Nr. 4 Halbsatz 1 EStG auch auf vGA in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung Anwendung findet, höchstrichterlich noch nicht entschieden wurde. 105

[1] Damit sind abweichend vom Rubrum der Kläger zu 1) und seine während des Klageverfahrens verstorbene Ehefrau gemeint. 106