

Verdeckte Gewinnaus-
schüttung auf Mallorca:

Unentgeltliche Nutzung
einer Ferienimmobilie

Zinsen für
Gesellschafterdarlehen

► Inhaltsverzeichnis

| | | |
|-----------|---|-----------|
| 1. | Signifikante Problemkreise | 3 |
| 2. | Muster einer gesetzeskonformen Bilanzierung | 4 |
| 2.1 | Bilanzstruktur | 4 |
| 2.2 | Steuerliche Behandlung der Zinsen | 5 |
| 2.2.1 | Behandlung beim steuerlichen Residenten in Spanien | 6 |
| 2.2.2 | Behandlung beim steuerlichen Nichtresidenten in Spanien | 6 |
| 2.3 | Gewinn- und Verlustrechnung | 7 |
| 2.3.1 | Beispiel einer Struktur | 7 |
| 2.3.2 | Mieterlöse - Ingresos | 7 |
| 3. | Auswirkungen durch das Urteil des BFH | 9 |
| 3.1 | Berechnung der Miethöhe | 9 |
| 3.2 | Steuernachzahlungen beim Gesellschafter in Deutschland | 10 |
| 4. | Zinsbesteuerung in Deutschland | 11 |
| 4.1 | Praxisbetrachtung | 11 |
| 4.2 | Zuflussprinzip | 12 |
| 4.2.1 | Der Normalfall | 12 |
| 4.2.2 | Der beherrschende Gesellschafter – die Ausnahme | 12 |
| 4.3 | Das Außensteuergesetz | 13 |
| 4.4 | Steuernachzahlungen beim Gesellschafter in Deutschland | 15 |
| 5. | FAZIT | 16 |
| 6. | Anlagen | 18 |
| 6.1 | Kompletter Text des Urteils des BFH | 18 |
| 6.2 | Pressemitteilung des BFH v. 02. Oktober 2013 | 28 |

1. Signifikante Problemkreise

Das am 02. Oktober 2013 in Deutschland bekannt gewordene Urteil, wonach die kostenfreie Nutzung einer spanischen Ferienimmobilie, die über eine Vermögensgesellschaft gehalten wird, zum Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) und in der Folge zu beträchtlichen Einkommensteuerforderungen in Deutschland kommen kann, löste eine beträchtliche Medienresonanz aus. Der Redakteur einer namhaften Zeitung sagte z. B. treffend, das Zähneklappern vieler Hauseigentümer aus Andratx sei bis Palma zu vernehmen.

Die Auswirkungen beschränken sich jedoch nicht nur auf Immobilienbesitzer in Andratx, sondern betreffen alle Hauseigentümer in Spanien, die ihre Immobilie mit einer S.L. erworben haben.

Wir haben in der 43. Kalenderwoche drei Seminare zu diesem Thema abgehalten und die Problematik dem Rütteltest der Praxis unterworfen. Wir mussten leider feststellen, dass bei der Erstellung der spanischen Handels- und Steuerbilanz eine Vielzahl von Fehlern vorliegen.

Aus den Diskussionen ergeben sich zwei wesentliche Problemkreise, die zu erheblichen Auswirkungen in Deutschland führen:

- ▶ Wenn von den Mietern - in der Regel sind das die Gesellschafter der S.L. - keine marktübliche Miete gezahlt wurde, führt das zu der in dem BFH-Urteil benannten vGA. Da in Deutschland die Verjährungsfrist für solche Tatbestände bei 10 Jahren liegt, können die Steuerforderungen sehr nennenswert sein. Der **strafrechtliche Tatbestand** darf ebenfalls nicht außer Acht gelassen werden.
- ▶ In der Praxis werden die hier betroffenen SLs in der Regel mit einem Stammkapital in Höhe von 3.000,00 € ausgestattet. Die notwendige Liquidität für den Erwerb und den lfd. Unterhalt der Immobilie wird der Gesellschaft dann häufig über Gesellschafterdarlehen zur Verfügung gestellt. Wenn die vertraglichen Grundlagen und die entsprechende spanische Bilanzierung nicht die deutschen steuerlichen Grundlagen berücksichtigen, müssen die Zinsen in Deutschland bei der Einkommensteuererklärung des Darlehensgebers angegeben werden. Auch für diesen Sachverhalt gelten die 10-Jahresfrist und der evtl. Tatbestand der **Steuerhinterziehung**.

Um den Steuerpflichtigen eine Handlungsempfehlung zu geben, wie die Handels- und Steuerbilanz ihrer spanischen S.L. aussehen müsste, beschreiben wir diese Vorschriften in Kurzform im folgenden Kapitel.

Danach erläutern wir nochmals die Auswirkungen durch das BFH-Urteil bei Nichtansetzen einer Miete.

Anschließend beschäftigen wir uns mit der Problematik des Gesellschafterdarlehens. Das ist ebenfalls äußerst wichtig, da die Mehrzahl der Steuerpflichtigen die Meinung vertritt, dass keine Versteuerung in Deutschland erfolgt, weil auf diese Darlehen keine Zinsen gezahlt werden. Diese Meinung ist nur in sehr seltenen Ausnahmefällen richtig.

2. Muster einer gesetzeskonformen Bilanzierung

2.1 Bilanzstruktur

An dieser Stelle weisen wir darauf hin, dass es sich um eine Musterbilanz einer "Vermögenshaltenden Gesellschaft" handelt. In Deutschland gibt es unserer Kenntnis nach keine Trennung zwischen einer "aktiven" und einer "vermögenshaltenden" Kapitalgesellschaft, so wie sie in Spanien vorgenommen wird.

Eine "Vermögenshaltende Gesellschaft" unterliegt in Spanien eingeschränkten steuerlichen Pflichten (z.B. keine Umsatzsteuererklärung) und ist auch bei der Besteuerung im Vergleich mit der "aktiven" Gesellschaft anderen Besteuerungssätzen unterworfen (30 % gegenüber 15 % für neu gegründete aktive Gesellschaften).

AKTIVA: Bei einem beispielhaften Gesamtkaufpreis für eine Immobilie von 4 Mio. € (incl. aller Nebenkosten) muss diese im Anlagevermögen gebucht werden. Dabei muss eine Aufteilung des Kaufpreises in einen Anteil für den Grund und Boden und einen anderen für das Gebäude erfolgen. Diese Aufteilung haben wir in unserem Beispiel vorgenommen.

Im Umlaufvermögen finden wir dann den stichtagsbezogenen Bank- und Kassenbestand.

PASSIVA: Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt 3.000,00 € (Mindestkapital). Der Kaufpreis ist einerseits durch ein Bankdarlehen finanziert und bilanziert in Höhe von 1.200.000,00 €. Der Gesellschafter hat dann ein weiteres Darlehen – als Gesellschafterdarlehen – in Höhe von 2.800.000,00 € der Gesellschaft zur Verfügung gestellt.

Unentgeltliche Nutzung einer Ferienimmobilie Zinsen auf Gesellschafterdarlehen

Unter der Position "sonstige Verbindlichkeiten" finden wir die "fremdübliche Gesellschafterverzinsung", die als Verbindlichkeit (77.000,00 €) der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter ausgewiesen werden muss. Da dieser Betrag zum Bilanzstichtag noch nicht an den Gesellschafter bezahlt wurde, bedarf es dieser Bilanzierung.

| Aktiva | | Passiva | |
|---|-----------------------|--|-----------------------|
| Anlagevermögen - Activo no Corriente | € 4.000.000,00 | Eigenkapital - Patrimonio Neto | € 3.000,00 |
| Grundstück - Terreno | € 1.200.000,00 | Stammkapital - Capital escriturado | € 3.000,00 |
| Gebäude - construcciones | € 2.800.000,00 | | |
| | | | |
| Umlaufvermögen - Activo Corriente | € 80.000,00 | Fremdkapital - Pasivo No Corriente | € 4.077.000,00 |
| Bank - Banco | € 65.000,00 | Verbindlichkeiten Kreditinstituten - Deudas entidades de crédito | € 1.200.000,00 |
| Kasse - Caja | € 15.000,00 | Verbindlichkeiten Gesellschafter - Deudas con socios | € 2.800.000,00 |
| | | Sonstige Verbindlichkeiten - Otras deudas | € 77.000,00 |
| Summe Aktiva | € 4.080.000,00 | Summe Passiva | € 4.080.000,00 |

2.2 Steuerliche Behandlung der Zinsen

Die Ermittlung der Zinsen für das Gesellschafterdarlehen ist in unserem Beispiel analog zur Zinshöhe des Bankdarlehens erfolgt. Wir haben eine Verzinsung von 2,75 % angenommen. Gegenüber den Finanzbehörden in Spanien und auch in Deutschland dürfte der Ansatz als "fremdüblich" akzeptiert werden, da es ein Bankdarlehen mit der gleichen Zinslast gibt.

Aufgrund der spanischen steuerlichen Vorschriften erfolgt nunmehr eine unterschiedliche Besteuerung abhängig davon, ob es sich bei dem Gesellschafter, der das Gesellschafterdarlehen gegeben hat, um einen steuerlichen Residenten oder Nichtresidenten handelt.

2.2.1 Behandlung beim steuerlichen Residenten in Spanien

Wenn der Gesellschafter steuerlicher Resident ist, hat die Gesellschaft 21 % Quellensteuereinbehalt (Retenciones) als Einkommensteuervorauszahlung für den Steuerpflichtigen an das Finanzamt abzuführen.

Der Steuerpflichtige hat dann diese Zinsen (in unserem Beispiel 77.000,00 €) in seiner Einkommensteuererklärung anzugeben und mit dem entsprechenden Steuersatz (bis zu 27 %) zu versteuern. Die von der S.L. abgeführten 21 % werden als Einkommensteuervorauszahlung auf seine Steuerschuld angerechnet.

ACHTUNG: Diese Vorgänge sind in Spanien von der Gesellschaft auch dann vorzunehmen, wenn die Zinsen nicht gebucht worden sind! Weiterhin ist es auch unerheblich, ob die Zinsen dem Gesellschafter zufließen.

2.2.2 Behandlung beim steuerlichen Nichtresidenten in Spanien

Aufgrund des geltenden DBAs zwischen Spanien und Deutschland hat die S.L., wenn es sich beim Gesellschafter um einen steuerlichen Nichtresidenten handelt, **keine** Quellensteuer einzubehalten.

In der Steuererklärung der S.L. ist allerdings ein Hinweis aufzunehmen, dass der "Nichtresident" ein Gesellschafterdarlehen (die Höhe muss benannt werden) an die Gesellschaft gegeben hat und kein Quellensteuereinbehalt von den spanischen Behörden vorgenommen wurde.

Diese Vorschrift ist aufgrund des automatischen Informationsabgleiches zwischen den beiden Ländern Spanien und Deutschland, der ab dem 01.01.2015 erfolgt, von großer Bedeutung. Die deutschen Steuerbehörden werden ab diesem Zeitraum ohne weiteres Zutun des Gesellschafters über diese Vorgänge informiert.

ACHTUNG: Wie diese Zinsen dann beim Gesellschafter in Deutschland zu behandeln sind, beschreiben wir in einem gesonderten Kapitel. Dieses Kapitel bedarf zwingender Aufmerksamkeit.

2.3 Gewinn- und Verlustrechnung

2.3.1 Beispiel einer Struktur

Nachrichtlich erläutern wir kurz den gesetzlich vorgeschriebenen Aufbau einer Gewinn- und Verlustrechnung für eine "Vermögenshaltende Gesellschaft" in Spanien.

| Gewinn & Verlustrechnung 01.01. - 31.12.00 Pérdidas y Ganancias | |
|---|---------------|
| Erlöse - Ingresos | € 100.000,00 |
| 752000 - Mieterlöse - Ingresos por arrendamientos | € 100.000,00 |
| | |
| Aufwendungen - Gastos | € 154.500,00 |
| 682000 - Abschreibung - Amortización 1 % von 2.800.000,00 € | € 28.000,00 |
| 662300 - Zinsen - Intereses 2,75 % von 1.200.000,00 (33 T€) 2,75 % von 2.800.000,00 (77 T€) | € 110.000,00 |
| 631000 - Gebühren / Steuern - Otros Tributos | € 12.000,00 |
| 623000 - Steuerberatung- Asesoría - Gestoría | € 4.500,00 |
| Ergebnis - Resultado | € (54.500,00) |

2.3.2 Mieterlöse - Ingresos

Ihre besondere Aufmerksamkeit möchten wir auf die Position "Erlöse - Ingresos" lenken. Das beschriebene BFH-Urteil hat an dieser Position angesetzt, da der Steuerpflichtige keine Miete an die Gesellschaft gezahlt hat. Auch wenn Miete gezahlt worden wäre, stellt sich hier auch immer die Frage, welche Miete angemessen wäre, insbesondere deshalb, weil es in Spanien keinen Mietspiegel wie z.B. in Deutschland gibt.

ACHTUNG: An dieser Stelle der Hinweis, dass das deutsche Finanzamt keinesfalls an die Festsetzungen des spanischen Finanzamtes gebunden ist. Es kann einen anderen Mietpreis oder auch einen anderen Wert der Immobilie festsetzen. Für die Berater gilt somit, bei der Beratung und Gestaltung immer auch die deutsche Seite zu betrachten und entsprechende Argumentationen und/oder Verteidigungspositionen aufzubauen.

Unentgeltliche Nutzung einer Ferienimmobilie Zinsen auf Gesellschafterdarlehen

Wir lassen uns in der Regel "Mietgutachten" eines anerkannten Wertgutachters erstellen. Bei der Wahl des Gutachters ist darauf zu achten, dass diese auch vom spanischen Finanzamt anerkannt werden. Aus unserer Praxis können wir berichten, dass wir mit diesen Gutachten bisher keine Anerkennungsprobleme hatten – auch nicht gegenüber dem deutschen Finanzamt.

Im beschriebenen Beispiel hat eine namhafte Gutachtergesellschaft für die beschriebene Beispiel-Immobilie, deren Gesamtkaufpreis 4 Mio. € betrug, einen Mietwert in Höhe von 100.000,00 € festgestellt.

Im folgenden Kapitel beschreiben wir nun, was in Deutschland auf der Grundlage des ergangenen Urteils des BFH geschehen wäre, wenn bei dieser Gesellschaft keine Miete angesetzt und bezahlt worden wäre.

3. Auswirkungen durch das Urteil des BFH

3.1 Berechnung der Miethöhe

In seinem Urteil hat der BFH einen Mietpreis in Höhe von 6 % des beurkundeten Kaufpreises angesetzt. Dann wurde noch ein Gewinnzuschlag in Höhe von 10 % auf diesen ermittelnden Wert berechnet.

Der BFH ermittelt somit einen Mietwert von 264.000,00 €. In diesem Zusammenhang wird häufig gefragt, ob der Ansatz von 6 % gerechtfertigt ist. Da der Steuerpflichtige sich ins Unrecht gesetzt hat, greift die Argumentation und Berechnung des BFH auf allgemein gültige Zahlen zurück, so wie sie in Deutschland für Wohnimmobilien vorliegen. Gegen diesen Ansatz rechtlich vorzugehen sehen wir als äußerst schwierig an.

| Berechnung des BFH | |
|---|--------------|
| 6 % des beurkundeten Kaufpreises in Höhe von 4 Mio. € | € 240.000,00 |
| 10 % Gewinnzuschlag von 240.000,00 € | € 24.000,00 |
| Summe | € 264.000,00 |

Welche monetären Auswirkungen nunmehr aus der Anwendung dieses Urteils und der angesetzten Zahlen resultieren, ist dem nachstehenden Gliederungspunkt zu entnehmen.

3.2 Steuernachzahlungen beim Gesellschafter in Deutschland

Bei der Berechnung haben wir unterstellt, dass der Steuerpflichtige nicht in der Kirche ist und somit keine Kirchensteuer anfällt. Weiterhin unterstellen wir bei der Berechnung einen Regelsteuersatz in Höhe von 45 % (Fünfundvierzig vom Hundert).

| Ebene Gesellschafter | | |
|--|---------|-------------------|
| Steuerpflichtige Einkünfte | | 264.000,00 |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | | 264.000,00 |
| Steuersatz Anteilseigner gem. § 32a EStG | 45 % | 118.800,00 |
| SolZ | 5,50 % | 6.534,00 |
| Gesamtsteuerbelastung | | 125.334,00 |
| in Prozent | 47,48 % | |

ACHTUNG: Bei der Berechnung ist der Regelsteuersatz anzuwenden. Eine vGA unterliegt zumindest seit dem VZ 2011 nicht mehr der Abgeltungssteuer (§ 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG i.V.m. § 52a Abs. 15 S. 2 EStG) und zumindest seit VZ 2007 auch nicht mehr dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 d) S. 2 EStG i.V.m. § 52 Abs. 4d S. 3 EStG), wenn die vGA das Einkommen der Gesellschaft gemindert hat. Hierunter fallen auch verhinderte Vermögensmehrungen. Bei dem vorliegenden Fall ist diese Rechtsprechung anzuwenden.

Wir haben bei der Berechnung keine Quellensteuer berücksichtigt, da gem. § 34c Abs. 1 EStG nur eine „gezahlte“ Steuer angerechnet werden kann. § 34c Abs. 1 EStG gilt für DBA Fälle gem. § 34c Abs. 1, Abs. 6 EStG entsprechend.

In Deutschland hat der Steuerpflichtige eine jährliche Steuer in Höhe von

125.334,00 €

(Einhundertfünfundzwanzigtausendunddrehundertvierunddreissig Euro)

zu bezahlen. Bedenkt man, dass in Deutschland eine zehnjährige Verjährungsfrist gilt und dieser Betrag ohne Zinsen und Strafen berechnet ist, kann es einem schon etwas "schummrig" werden.

Bei den hier diskutierten Steuerbeträgen ist fast gesichert davon auszugehen, dass dieser Vorgang in Deutschland einer strafrechtlichen Würdigung unterzogen wird. Dieses Thema wird in dieser Ausarbeitung nicht weiter beschrieben und sollte einem persönlichen Beratungsgespräch vorbehalten bleiben.

4. Zinsbesteuerung in Deutschland

4.1 Praxisbetrachtung

Es entspricht Praxis und Empfehlung, beim Ankauf einer spanischen Ferienimmobilie eine spanische Kapitalgesellschaft zu errichten und als Eigentümerin der Immobilie vorzuschalten, vorzugsweise, um spanische Vermögen- und Erbschaftssteuern zu sparen, aber auch aus Gründen der Haftungsbeschränkung sowie der Anonymität.

Um die Liquidität zum Kauf und den laufenden Unterhalt der Immobilie zu sichern, werden häufig Gesellschafterdarlehen eingesetzt. Diese werden i.d.R. unverzinst gewährt und auch in Spanien entsprechend verbucht – leider häufig anders als in unserem Beispiel.

Oft werden wir mit der Meinung deutscher Steuerbürger konfrontiert, dass Zinsen auf Gesellschafterdarlehen im Privatvermögen nur dann der Besteuerung unterworfen werden, wenn der Zufluss erfolgt.

Wir beschreiben folgend die Grundzüge des Zuflussprinzips und danach die Wirkungen des Außensteuergesetzes. Die gängige Meinung, dass bei Auslandsbeziehungen immer das "Zuflussprinzip" anzuwenden ist, entspricht nicht der geltenden deutschen Gesetzeslage.

Die Auswirkungen sind nennenswert und haben fast die gleichen Auswirkungen wie das zuvor beschriebene BFH-Urteil bei unentgeltlicher Nutzung einer spanischen Ferienimmobilie.

4.2 Zuflussprinzip

4.2.1 Der Normalfall

Für Einkünfte aus Kapitalvermögen gilt das Zuflussprinzip. Dieses ist ein Grundsatz des deutschen Einkommensteuerrechts, dem zufolge Einnahmen jenem Kalenderjahr steuerlich zuzuordnen sind, in dem sie zugeflossen sind.

Die Grundaussage über den Zuflusszeitpunkt bei Einnahmen enthält § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG. Ein Zufluss liegt vor, wenn die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut (Geld oder ein Gegenstand, dessen Wert in Geld ausgedrückt werden kann) erlangt ist.

Eine genauere Beschreibung, was Einkünfte aus Kapitalvermögen sind, findet sich im BMF - Schreiben vom 22. Dezember 2009. Unter Beachtung des Subsidiaritätsprinzips gehören somit folgende Einkünfte dazu (wir nennen hier fallbezogen nur einige):

- ▶ Einnahmen aus Dividenden und vergleichbare Einkünfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 9 EStG),
- ▶ Einnahmen als (typisch) stiller Gesellschafter (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG), atypisch stille Gesellschafter erzielen Gewinneinkünfte (z.B. aus Gewerbebetrieb)
- ▶ Einnahmen aus partiarischen Darlehen (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG),
- ▶ Einnahmen aus Zinsen und vergleichbare Einkünfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 EStG),

4.2.2 Der beherrschende Gesellschafter – die Ausnahme

Von dem im vorherigen Absatz beschriebenen Normalfall wird aufgrund verschiedener Rechtsprechung abgewichen (BFH v. 8.5.2007, VIII R 13/06, BFH/NV 2007 S. 2249; FG Mecklenburg-Vorpommern Urteil v. 15.10.2009–2 K 149/07; Art 11 des ab dem 01.01.2013 geltenden DBA zwischen Spanien und Deutschland. Die Leitsätze lauten wie folgt:

Darlehenszinsen werden beim Gläubiger in Deutschland grundsätzlich in dem Jahr als Einkünfte aus Kapitalvermögen versteuert, in dem sie ihm zugeflossen sind.

Wenn ein beherrschender Gesellschafter einen Vermögensvorteil erhält, ist das allerdings anders: Hier gilt der Vorteil nicht erst zum Zeitpunkt der Gutschrift auf seinem Konto, sondern schon zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung als zugeflossen. Denn ein beherrschender Gesellschafter hat es regelmäßig in der Hand, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen. Diese Zuflussregel gilt jedenfalls, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet.

Das hat zur Folge, dass Zinsen für ein Darlehen, das der Gesellschafter seiner GmbH eingeräumt hat, laut Bundesfinanzhof auch dann als zugeflossen gelten und vom Gesellschafter zu versteuern sind, wenn es nicht tatsächlich zur Auszahlung der Zinsen gekommen ist. Im Streitfall hatte der Gesellschafter die Zinsen – im Interesse einer erfolgreichen Betriebsführung – auf Konten der GmbH belassen. Ein Zufluss würde nur dann nicht vorliegen, wenn die GmbH zahlungsunfähig wäre. Als Zahlungsunfähigkeit in diesem Sinne gilt nur das auf dem Mangel an Zahlungsmitteln beruhende dauernde Unvermögen der GmbH, ihre sofort zu erfüllenden Geldschulden noch im Wesentlichen zu bereinigen. Das ist vor dem “Zusammenbruch” des Schuldners im Regelfall zu verneinen, solange noch kein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners gestellt wurde.

Folglich ist für beherrschende Gesellschafter die Anwendung des Zuflussprinzips nicht anwendbar. Das gilt auch bei grenzübergreifenden Gestaltungen.

4.3 Das Außensteuergesetz

Unabhängig von der Darstellung der Einkünfte aus Kapitalvermögen nutzt der deutsche Fiskus mittlerweile die Möglichkeiten der fiktiven Zinsbesteuerung über die Regelungen des § 1 AStG. In diesem Gesetz werden u.a. auch zwischenstaatliche Verrechnungspreisvorschriften geregelt. In einem Konzern lassen sich über Verrechnungspreise Gewinne zwischen mehreren juristisch selbständigen Gesellschaften im Konzernverbund verschieben: Über die Ansetzung von Verrechnungspreisen kann der Gewinn in die leistende oder beziehende Gesellschaft verlagert werden. Sind die beiden Bereiche von unterschiedlicher Rechtsform oder liegt der Sitz in Gebieten mit unterschiedlicher Steuerbelastung, wird man den Verrechnungspreis so wählen, dass der größte Gewinn bei der Gesellschaft mit der geringsten Steuerbelastung entsteht.

Dem sind jedoch durch nationale und internationale Steuervorschriften Grenzen gesetzt. Sinn dieser Gesetzgebung ist es, dem anderen Staat nicht mehr Steuern zuzugestehen als dem Heimatstaat. In Deutschland sind diese Vorschriften u.a. im Außensteuergesetz geregelt.

Die Argumentation lautet: Wenn ein deutscher Steuerbürger einer ausländischen Kapitalgesellschaft, an der er beteiligt ist, ein zinsloses Darlehen gewährt, entgeht dem deutschen Fiskus in Höhe der fiktiven Zinsen Besteuerungssubstrat. Diese Meinung ist auch vom EuGH beurteilt worden, welcher entschieden hat, dass aufgrund der Niederlassungs- und Kapitalfreiheit innerhalb der EU dieses Argument Anwendung findet, wenn bestimmte Eigen- und Fremdkapitalregeln nicht eingehalten werden.

Eine Einkommenskorrektur nach § 1 AStG liegt vor, soweit die berechneten fiktiven Zinsen auf den Darlehensbetrag entfallen, der über ca. 40 % der Summe von Eigen- und Fremdkapital liegt, weil ab diesem Umfang die Gewährung eines zinslosen Darlehens wirtschaftlich nicht begründet ist und dies europarechtlich einer Anwendung des § 1 Abs. 1 AStG entspricht. Diese Wertung gilt unabhängig davon, ob die Vergabe des zinslosen Darlehens als Geschäftsbeziehung i. S. des § 1 Abs. 1 AStG zu qualifizieren ist.

Die Hingabe eines unverzinslichen Gesellschafterdarlehens ist dann nicht als Geschäftsbeziehung zu beurteilen, wenn sie nach dem maßgeblichen Gesellschaftsrecht als Eigenkapitalzuführung zu bewerten ist oder wenn sie einer solchen in einer Weise nahesteht, die eine steuerrechtliche Gleichbehandlung gebietet (z. B.: BFH, Urteil vom 23. 6. 2010 - I R 37/09; Die Vergabe eines zinslosen Gesellschafterdarlehens kann eine "Geschäftsbeziehung" i.S. des § 1 AStG i.d.F. des StÄndG 1992 begründen -Klarstellung zum Senatsurteil vom 29. November 2000 I R 85/99, BFHE 194, 53, BStBl II 2002, 720, und zum Senatsurteil vom 27. August 2008 I R 28/07, BFH/NV 2009, 123; Bestätigung des BMF-Schreibens vom 12. Januar 2010, BStBl I 2010, 34). Letztere liegt insbesondere vor, wenn die Darlehenshingabe eine unzureichende Eigenkapitalausstattung ausgleicht und notwendige Bedingung dafür ist, dass die Gesellschaft die ihr zgedachte wirtschaftliche Funktion erfüllen kann.

Für die Qualifizierung eines Darlehens als eigenkapitalersetzend ist es wichtig, dass der Steuerpflichtige die besondere Ausgestaltung und die spezifische wirtschaftliche Funktion des Darlehens **nachvollziehbar darlegen** kann. Eine bloße Bezeichnung, z. B. als „Finanzplandarlehen“, ist nicht ausreichend. Auch eine deutliche Unterkapitalisierung der Darlehensnehmerin entfaltet allenfalls indizielle Wirkung, ist an sich für den Nachweis aber nicht ausreichend.

Diese mittlerweile gefestigte Rechtsprechung erlaubt dem deutschen Fiskus, in Spanien nachzufragen, wie denn die Gesellschafterdarlehen in der spanischen Bilanz ausgewiesen, bzw. gebucht sind. In Spanien ist es üblich, solche "Gesellschafterdarlehen" auf dem Konto 551 zu buchen und dort nicht zu verzinsen. Wenn der Ausweis der zugeflossenen und nicht verzinsten Gelder (Darlehen) wie beschrieben in der Handels- und Steuerbilanz ausgewiesen sind, liegt i.d.R. in Deutschland beim Gesellschafter ein fiktiver Zinszufluss vor. Es spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle, ob die Zinsen in Spanien nun wirklich verbucht wurden oder nicht.

In den letzten Jahren wird von der Finanzverwaltung in Deutschland in solchen Fällen ein Zinssatz von 4,5 % angesetzt. Im folgenden Absatz haben wir eine entsprechende Beispielrechnung vorgenommen.

4.4 Steuernachzahlungen beim Gesellschafter in Deutschland

Wir bleiben bei unserem Beispiel, dass die Muster-Immobilie mittels eines Gesellschafterdarlehens in Höhe von 2.800.000,00 € gekauft wurde. Wenn das Darlehen in der spanischen Buchhaltung ohne Darlehensvertrag und ohne Berücksichtigung von Zinsen berücksichtigt worden wäre, würde die deutsche Finanzverwaltung auf den Darlehensbetrag eine Verzinsung von 4,5 % berechnen.

Das entspricht einem jährlichen Zins in Höhe von 126.000,00 €. Bei einem Regelsteuersatz von 47,48 % entspricht das einer jährlichen Steuerzahlung in Höhe von

59.824,80 €

(Neunundfünfzigtausendachthundertvierundzwanzig 80/100 Euro).

Bedenkt man, dass in Deutschland eine zehnjährige Verjährungsfrist gilt und dieser Betrag ohne Zinsen und Strafen berechnet ist, sollte auch diesem Tatbestand Aufmerksamkeit gewidmet werden.

5. FAZIT

Aufgrund des beschriebenen BFH-Urteils hat die Finanzverwaltung in Berlin damit begonnen, Steuerpflichtige anzuschreiben und die in Spanien abgeschlossenen Mietverträge anzufordern. Sollten diese nicht vorliegen und/oder auch nicht entsprechend in den Bilanzen berücksichtigt sein, dürfte es zu unangenehmen Überraschungen kommen.

Die Auswirkungen bei den evtl. nicht angegebenen Zinsen werden aller Wahrscheinlichkeit nach mit in die Prüfung seitens der Finanzämter integriert. Dieses Thema kennen wir aus unserer täglichen Praxis.

Wir raten Ihnen **eindringlichst**, sich zeitnah mit Ihrem deutschen Steuerberater / Wirtschaftsprüfer in Verbindung zu setzen, um die entsprechenden Unterlagen, Miet- und Darlehensverträge, Steuererklärungen und Bilanzen, in Zusammenarbeit mit dem spanischen Steuerberater, zusammenzustellen.

In unserem Buch "Immobilienkauf mit einer Sociedad Limitada", ISBN 978-3-8482-6755-2, veröffentlicht im September 2013 und herausgegeben in Zusammenarbeit mit der Mallorca Zeitung, sind ausführlich die richtige Gestaltung und die ordnungsgemäße rechtliche und steuerliche Behandlung beschrieben.

Wir hoffen, Ihnen damit einen kurzen und verständlichen Überblick über die besprochene Materie gegeben zu haben. Für Rückfragen stehen wir natürlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen,

Petra Schmidt
Asesora Fiscal - Steuerberaterin

Dr. Jörn Hinnerk Fauteck
Abogado - Rechtsanwalt

Dipl.Kfm. Willi Plattes
Asesor Fiscal - Steuerberater

Unentgeltliche Nutzung einer Ferienimmobilie
Zinsen auf Gesellschafterdarlehen

European@ccounting

Center of Competence ®

Complejo Can Granada
Camí dels Reis 308, Torre A, 2º
E-07010 Palma de Mallorca

+34 971 679 418

+34 971 676 904

willi@europeanaccounting.net

www.europeanaccounting.net

6. Anlagen

6.1 Kompletter Text des Urteils des BFH

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 12.6.2013, I R 109-111/10 0; I R 109/10; I R 110/10; I R 111/10

Deutsches Besteuerungsrecht an verdeckter Gewinnausschüttung einer spanischen Sociedad Limitada an inländischen Anteilseigner infolge unentgeltlicher Nutzung einer Ferienimmobilie - Dividenden i.S. von Art. 10 Abs. 4 Satz 1 DBA-Spanien 1966

Leitsätze

1. Die unentgeltliche Nutzung der in Spanien belegenen Ferienimmobilie einer spanischen Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer Sociedad Limitada durch deren in Deutschland ansässige Gesellschafter kann bei den Gesellschaftern als verdeckte Gewinnausschüttung in Gestalt der verhinderten Vermögenmehrung zu behandeln sein.
2. Das Besteuerungsrecht an einer solchen verdeckten Gewinnausschüttung gebührt Deutschland --mit jeweils unterschiedlichen Folgen für die Anrechnung spanischer Ertragsteuern-- entweder nach Art. 10 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 oder nach Art. 21 DBA-Spanien 1966, nicht aber Spanien nach Art. 6 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 DBA-Spanien 1966.

Tatbestand

I. Bei den Klägern und Revisionsbeklagten (Kläger) handelt es sich um die Eltern und um deren Sohn. Die Eltern, der Kläger zu 2. und die Klägerin zu 2./3., sind Eheleute, die im Streitjahr 2002 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Im Streitjahr 2001 wurde die Klägerin zu 2./3. antragsgemäß getrennt veranlagt. Streitjahre der Einkommensteuerveranlagungen des Sohnes, des Klägers zu 1., sind 2001 bis 2005.

Die Kläger hatten im Jahre 2000 --zusammen mit einem weiteren Sohn bzw. Bruder-- je 25 Gesellschaftsanteile für jeweils 300.000 DM (= 153.387,56 EUR) an einer spanischen Kapitalgesellschaft (C-S.L.) erworben. In deren Eigentum stand ein 1.000 qm großes, in Porto Andratx auf Mallorca belegenes Grundstück, das von dem Voreigentümer der Gesellschaftsanteile mit einem 160 qm großen Einfamilienhaus mit Schwimmbad bebaut war. Im März und im April des Streitjahres 2002 verkauften die Kläger zu 2. ihre Anteile an der C-S.L. je zur Hälfte an ihre beiden Söhne. Nach Mitteilung des steuerlichen Beraters des Voreigentümers war die C-S.L. im Jahr 2001 von der spanischen Finanzbehörde geprüft und ihr im Ergebnis bestätigt worden, dass sie für die Jahre 1999 bis 2001 mangels angefallener Gewinne keine Steuern zu zahlen habe.

Das Grundstück stand den Klägern ganzjährig zur Verfügung. Sie nutzten es in den Streitjahren bei verschiedenen Aufenthalten zu eigenen Wohnzwecken. Ein Entgelt entrichteten sie dafür nicht. Dritten wurde das Objekt nicht überlassen. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) behandelte die unentgeltliche Nutzungsüberlassung der Immobilie als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA). Auch wenn die Gesellschaft in Spanien von Beginn an mangels auf Gewinnerzielung gerichteter Tätigkeit keiner Einkommensbesteuerung unterliegen möge, schließe dies eine Vorteilszuwendung an den Anteilseigner, die zu inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen führe, nicht aus. Bei der Bewertung des Vorteils sei nach der Lage und Ausstattung des Objekts die Kostenmiete in Höhe von 6 v.H. des notariell beurkundeten Kaufpreises in Höhe von 1.200.000 DM zzgl. eines Gewinnzuschlags in Höhe von 10 v.H., also rd. 8.000 DM, somit ein Jahresbetrag in Höhe von rd. 80.000 DM (= 40.903 EUR) anzusetzen. Für das Streitjahr 2001 entfalle damit auf den Kläger zu 1. und die Klägerin zu 2./3. ein Betrag in Höhe von jeweils $[80.000 \text{ DM} \times \frac{1}{4} \times \frac{9}{12} =]$ 15.000 DM, für das Streitjahr 2002 auf den Kläger zu 1. ein Betrag in Höhe von $[(40.903 \text{ EUR} \times \frac{1}{4} \times \frac{3}{12} =)] 2.556 \text{ EUR} + [40.903 \text{ EUR} \times \frac{1}{2} \times \frac{9}{12} =]$ 15.338 EUR = 17.894 EUR und auf die Klägerin zu 2./3. ein Betrag von $[40.903 \text{ EUR} \times \frac{1}{4} \times \frac{3}{12} =]$ 2.556 EUR und für die Streitjahre 2003 bis 2005 auf den Kläger zu 1. in Höhe von jeweils $[40.903 \text{ EUR} \times \frac{1}{2} =]$ 20.451 EUR. Dementsprechend wurden die Einkommensteuern für die Streitjahre unter Änderung der vorherigen Steuerbescheide festgesetzt; die geänderten Steuerbescheide des Klägers zu 1. für 2001 bis 2003 sowie der Klägerin zu 2./3. für 2001 ergingen gemäß §

173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO), im Übrigen nach § 164 Abs. 2 AO. Dagegen wandten die Kläger sich mit Einsprüchen.

Vorangegangen waren Außenprüfungen bei dem Voreigentümer der C-S.L. und sodann auch bei dem Kläger zu 1. und der Klägerin zu 2./3., nachdem im Rahmen der Außenprüfung bei dem Voreigentümer die Veräußerung der Anteile bekannt geworden war. Auf entsprechende Aufforderung des FA hatten die Kläger daraufhin die bislang unterbliebenen Anzeigen gemäß § 138 Abs. 2 Nr. 3 AO abgegeben. Der Prüfer, der den Voreigentümer geprüft hatte, äußerte aufgrund "vertraulicher Informationen" den --allerdings nicht belegten-- Verdacht, dass jener mit den Klägern zu 2. einen Kaufpreis vereinbart habe, der doppelt so hoch gewesen sei wie der tatsächlich beurkundete Kaufpreis. Der Differenzbetrag sei von einem Konto der Kläger zu 2. in der Schweiz auf ein ebenfalls in der Schweiz geführtes Konto des Voreigentümers überwiesen worden.

Nach Eingang berichteter Angaben zu den für 1997 bis 2006 erklärten Einkünften aus Kapitalvermögen im Hinblick auf ein bei einem Züricher Bankhaus unterhaltenes Depot sah sich der Prüfer in seiner Annahme bestätigt. Dafür spreche zum einen ein deutlicher Rückgang der nacherklärten Zinserträge von 1999 bis 2001 um rd. 45.000 DM. Zum anderen habe die Klägerin zu 2./3. Schenkungen an ihre Söhne im März 2000 in Höhe von rd. 173.840 EUR und im März/April 2002 in Höhe von jeweils 153.387 EUR nacherklärt. Das FA teilte den Klägern daraufhin mit, dass es beabsichtige, im Rahmen der Einspruchsverfahren die Kostenmiete nunmehr mit einem Jahresbetrag in Höhe von 152.000 DM (6 v.H. von 2.400.000 DM zzgl. Gewinnzuschlags in Höhe von 8.000 DM) anzusetzen. Die vGA wurden auf dieser Basis gegenüber dem Kläger zu 1. für die Streitjahre 2004 und 2005 auf jeweils 38.858 EUR und gegenüber der Klägerin zu 2./3. für das Streitjahr 2002 auf 4.857 EUR erhöht. Für die Streitjahre 2001 (Kläger zu 1. und Klägerin zu 2./3.) sowie 2002 (Kläger zu 1.) blieb es bei den ursprünglich ermittelten Beträgen.

Die Klagen gegen die hiernach festgesetzten Einkommensteuern waren erfolgreich. Ihnen wurde vom Finanzgericht (FG) Düsseldorf durch Urteile vom 29. Oktober 2010 3 K 1342/09 E, 3 K 1347/09 E sowie 3 K 1239/09 E, letzteres abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 556, stattgegeben.

Das FA stützt seine --zunächst bis zum Jahre 2012 unter den Aktenzeichen VIII R 45/10, VIII R 46/10 und VIII R 47/10 beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängigen-- Revisionen auf Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, die angefochtenen Urteile aufzuheben und die Klagen abzuweisen.

Die Kläger beantragen, die Revisionen zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II. Die --nach § 73 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zu gemeinsamer Entscheidung verbundenen-- Revisionen sind begründet. Sie führen zur Aufhebung der Vorentscheidungen und zur Zurückverweisung an das FG. Dessen Einschätzung, die unentgeltlichen Nutzungsüberlassungen seien bei den Klägern nicht als vGA zu erfassen, ist unzutreffend. Fraglich ist jedoch, ob der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) aus abkommensrechtlicher Sicht daran das Besteuerungsrecht uneingeschränkt zusteht oder ob eine etwaige in Spanien erhobene Steuer auf die Einkünfte anzurechnen ist. Die bisherigen tatrichterlichen Feststellungen insbesondere zum spanischen Steuerrecht lassen eine abschließende Entscheidung darüber durch den Senat nicht zu.

1. Nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1997/2002) gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen u.a. Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Zu den sonstigen Bezügen gehören auch vGA.

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 der Fall; diese Rechtsform ist mit derjenigen einer GmbH vergleichbar. Den dazu getroffenen Feststellungen des FG zum spanischen Gesellschaftsrecht ist nichts hinzuzufügen, und das ist unter den Beteiligten auch nicht umstritten (ebenso Bascopé/Hering, GmbH-Rundschau 2005, 609, 615; Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 28. Februar 2007 S 2700 - 2 - StO 242, juris). Das gilt auch für die vom FA nicht beanstandeten Feststellungen des FG, dass sich Sitz wie Geschäftsleitung der C-S.L. in den Streitjahren in Spanien befanden.

b) An die Kläger als Gesellschafter der C-S.L. sind Gewinne i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG 1997/2002 verdeckt ausgeschüttet worden. Der entgegenstehenden Rechtsauffassung der Vorinstanz ist nicht beizupflichten.

Das FG stützt seine Rechtsauffassung vor allem darauf, dass die C-S.L. vor, in und nach den Streitjahren tatsächlich keine Überschüsse erzielt habe. Das mag zutreffen, tut aber nichts zur Sache. Denn festgestellt wurde auch, dass die C-S.L. den Klägern das Ferienhaus unentgeltlich ganzjährig zur jederzeitigen Nutzung überlassen und auf die Zahlung marktüblicher Entgelte verzichtet hat. Der Gewinnverzicht beruht so gesehen --aus Sicht der C-S.L.-- auf einer verhinderten Vermögensmehrung in Gestalt der marktüblichen Entgelte, die nach der insoweit maßgebenden deutschen Regelungslage geeignet ist, bei der ausländischen Kapitalgesellschaft nach den auch insoweit einschlägigen Maßstäben des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1999/2002 eine vGA auszulösen (ständige Spruchpraxis des Senats, z.B. Urteile vom 5. März 2008 I R 45/07, BFH/NV 2008, 1534; vom 4. Dezember 1996 I R 54/95, BFHE 182, 123; vom 15. Mai 2002 I R 92/00, BFHE 199, 217; Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 253, m.w.N.; s. auch Senatsurteile vom 16. Dezember 1992 I R 32/92, BFHE 170, 354, BStBl II 1993, 399, und vom 26. August 1993 I R 44/92, BFH/NV 1994, 318), und die bei den Klägern als Anteilseignern zu entsprechenden Kapitaleinkünften gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 (i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 5) EStG 1997/2002 führt (vgl. Niedersächsisches FG, Urteil vom 21. August 2003 11 K 499/98, EFG 2004, 124). Dass es bei diesen an der --auch bei Kapitaleinkünften erforderlichen (ständige Spruchpraxis, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 9. Mai 2000 VIII R 77/97, BFHE 192, 445, BStBl II 2000, 660; vom 19. Januar 2010 X R 2/07, BFH/NV 2010, 1251)-- Einkünfteerzielungsabsicht fehlt, ist indes nicht ersichtlich oder dargetan; es genügt dafür jede auch noch so geringe Ertragserwartung, auch die bloße Aussicht auf steuerbare Veräußerungsgewinne (z.B. BFH-Urteile vom 15. Dezember 1999 X R 23/95, BFHE 190, 460, BStBl II 2000, 267; vom 30. März 1999 VIII R 70/96, BFH/NV 1999, 1323; BFH-Beschluss vom 29. Oktober 1998 VIII B 43/98, juris).

Infolgedessen spielt es keine Rolle, ob die C-S.L. in den Streitjahren als ausländische Kapitalgesellschaft --abweichend von einer deutschen Kapitalgesellschaft (vgl. Senatsurteile in BFHE 182, 123; vom 8. Juli 1998 I R 123/97,

BFHE 186, 540; vom 8. August 2001 I R 106/99, BFHE 196, 173, BStBI II 2003, 487; in BFHE 199, 217; vom 31. März 2004 I R 83/03, BFHE 206, 58; vom 17. November 2004 I R 56/03, BFHE 208, 519, und vom 22. August 2007 I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBI II 2007, 961)-- über eine sog. außerbetriebliche Sphäre verfügt haben mag. Denn auch die 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 gegenüber ihren Gesellschaftern auf ein angemessenes Entgelt verzichtet. So aber verhält es sich nach den tatrichterlichen Feststellungen in den Streitfällen. Die Absicht --so das FG--, "eine Ferienimmobilie ohne steuerliche Belastungen nutzen zu können", widerspricht dem jedenfalls ebenso wenig wie die Erkenntnis, dass "eine erwerbswirtschaftliche, auf Gewinnerzielung gerichtete Tätigkeit der (C-S.L.) durch Teilnahme am Marktgeschehen ... weder bei ihrer Gründung noch später beabsichtigt" gewesen sei. Ausschlaggebend ist allein, dass der konstatierte Gewinnverzicht auf letztlich in der Gesellschafterstellung der Eignerfamilie und deren persönlichen Freizeitinteressen wurzelnden Umständen gründet; Gegenteiliges ist weder ersichtlich noch dargetan. Es erübrigen sich damit zugleich Überlegungen dazu, ob auch eine Kapitalgesellschaft, welche steuerrechtlich einen sog. Liebhabereibetrieb unterhält, Kapitaleinkünfte i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1997/2002 vermitteln kann.

2. Deutschland ist durch abkommensrechtliche Vereinbarungen nicht gehindert, den Besteuerungszugriff auf die vGA wahrzunehmen. Ungewiss ist nach den bislang getroffenen Feststellungen des FG lediglich, ob dies uneingeschränkt oder aber infolge anteiliger Anrechnung einer in Spanien erhobenen Ertragsteuer in nur eingeschränkter Weise der Fall ist. Das hängt von der Besteuerungszuordnung nach Maßgabe 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 5. Dezember 1966 (BGBl II 1968, 10, BStBI I 1968, 297) --DBA-Spanien 1966-- ab.

a) Nach Art. 10 Abs. 1 DBA-Spanien 1966 können Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, im anderen Staat besteuert werden. Dividenden bedeuten nach

der in Art. 10 Abs. 4 Satz 1 DBA-Spanien 1966 gegebenen abkommenseigenen (und Art. 10 Abs. 3 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development --OECD-- zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen --OECD-MustAbk--entsprechenden) Definition --erstens-- Einkünfte aus Aktien, Genussrechten oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder --zweitens-- Einkünfte aus anderen Rechten --ausgenommen Forderungen-- mit Gewinnbeteiligung sowie --drittens-- aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Steuerrecht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind.

aa) Unter den Gegebenheiten der Streitfälle unterfallen Gewinne, die von einer spanischen Sociedad Limitada als einer in Spanien ansässigen Gesellschaft (Art. 3 Abs. 1 Buchst. f, Art. 4 Abs. 1 DBA-Spanien 1966) verdeckt an ihre Anteilseigner ausgeschüttet werden, weder der ersten noch der zweiten Untergruppe: Zu der ersten Untergruppe gehören sie nicht, weil die Ausschüttungen aus keiner der dort genannten Einkunftsquellen generiert werden. Der zweiten Untergruppe könnten die Gewinne zwar zuzuordnen sein, folgt man dem bloßen Regelungswortlaut; es ließen sich danach durchaus Einkünfte aus "anderen Rechten" mit Gewinnbeteiligung annehmen. Doch widerspräche ein solches wortlautgetreues Regelungsverständnis der historischen und wohl auch systematischen Bedeutung jener Untergruppe. Nach der Regelungshistorie werden davon nur in Wertpapieren verbriefte Beteiligungsrechte erfasst, welche Anteile an einer GmbH oder --hier-- einer Sociedad Limitada indessen nicht verkörpern. Bei richtiger Lesart kommt der zweiten Untergruppe sonach weniger die Umschreibung einer eigenen Definition von Dividenden im Abkommenssinne zu; vielmehr werden bloß deklaratorisch Beteiligungsrechte gegenüber (Zins-) Forderungen abgegrenzt und die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Gewinnbeteiligung als Kernmerkmal solcher Rechte aus Gewinnanteilen herausgestellt (zutreffend Tischbirek in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Art. 10 Rz 198; Schönfeld in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 10 Rz 172). Dieses Verständnis wird durch die in Nr. 24 des OECD-Musterkommentars (OECD-MustKomm) zu Art. 10 OECD-MustAbk aufgelisteten Beispielfälle bestätigt.

bb) Einschlägig ist nach allem also die dritte definitorische Untergruppe: VGA führen danach nur dann zu Dividendeneinkünften, wenn sie nach dem Steuerrecht

Spaniens als desjenigen Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, als aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte entsprechenden Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind (z.B. Kaeser/Wassermeyer in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 10 MA Rz 140; Grützner in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 10 OECD-MA Rz 159 ff., 159/4; Gohr in Endres/Jacob/Gohr/Klein, DBA Deutschland/USA, Art. 10 Rz 157; im Ergebnis auch Schönfeld in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 10 Rz 136; s. abgrenzend für den Fall einer Schweizer Aktiengesellschaft, deren Ausschüttungen der ersten Untergruppe unterfallen, Senatsurteile in BFHE 170, 354, BStBI II 1993, 399, und in BFH/NV 1994, 318; ferner Senatsurteil vom 6. Juni 2012 I R 6, 8/11, BFHE 237, 346, BStBI II 2013, 111; unklar Gradel in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 10 OECD-MA Rz 80.1 ff.; Gaffron in Haase, AStG/DBA, 2. Aufl., Art. 10 MA Rz 129 f.).

Die Vorinstanz geht unter Zitierung von Herlinghaus (in Wassermeyer, a.a.O., Anhang Spanien Rz 35) davon aus, dass eine solche Gleichstellung bei einer vGA in Gestalt der verhinderten Vermögensmehrung nach spanischem Steuerrecht nicht erfolgt, hat das aber nicht weiter geprüft, was nachzuholen sein wird. Zweierlei gilt es dabei zu beachten: Zum einen kommt es für die spanische Besteuerung auf die allgemeine Rechtslage nach den spanischen Steuergesetzen an, nicht aber darauf, ob diese Gesetze mit entsprechenden Rechtsfolgen auch konkret auf die C-S.L. angewandt und wie die vGA bei dieser konkret behandelt worden sind (vgl. z.B. Kaeser/Wassermeyer, a.a.O., Art. 10 MA Rz 116, 149). Zum anderen --und vor allem-- hält es der Senat unbeschadet der nach Maßgabe der dritten definitorischen Untergruppe in Art. 10 Abs. 4 DBA-Spanien 1966 angeordneten Qualifikationsverkettung (und entgegen der erwähnten Rechtsmeinung von Herlinghaus) nicht für ausschlaggebend, ob die spanischen Steuergesetze eine vGA in ihrer konkreten Ausprägung der verhinderten Vermögensmehrung kennen. Aus abkommensrechtlicher Sicht reicht es aus, wenn eine vGA als Rechtsinstitut mit der hiermit verbundenen Rechtsfolge der Einkommenserhöhung qualifiziert wird. Nationalrechtliche Besonderheiten bleiben unbeachtlich (in vergleichbarer Weise ebenso einschränkend wie verallgemeinernd auch Aigner, Internationales Steuerrecht 2003, 154).

cc) Liegen in diesem Sinne Dividenden nach Art. 10 Abs. 4 DBA-Spanien 1966 vor, steht das Besteuerungsrecht daran wegen der Ansässigkeit der Kläger Deutschland zu.

aaa) Der Umstand, dass eine vGA in Gestalt der verhinderten Vermögensmehrung im tatsächlichen Wortsinne nicht "gezahlt", vielmehr "erspart" wird, schadet nicht. Der Begriff des Zahlens i.S. von Art. 10 Abs. 1 DBA-Spanien 1966 (und damit Art. 10 Abs. 1 OECD-MustAbk) ist weit zu begreifen und umschreibt sämtliche Formen der Erfüllung des Dividendenanspruchs ("Zahlung ist die Zuwendung jeden Vorteils, der nach Abs. 3 (OECD-MustAbk) als Dividende zu qualifizieren ist" so Tischbirek in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 10 Rz 22; ebenso z.B. Kaeser/Wassermeyer, a.a.O., Art. 10 MA Rz 45 f.; Schönfeld/ Ditz, a.a.O., Art. 10 Rz 61 ff., jeweils m.w.N.). Dem entspricht das einschlägige Verständnis des OECD-Musterkommentars, dort Nr. 7 zu Art. 10 OECD-MustAbk.

bbb) Bei den in Rede stehenden vGA handelt es sich nicht um Nutzungsentgelte, welche unter Art. 6 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 DBA-Spanien 1966 fallen und deswegen nach Art. 6 Abs. 4 DBA-Spanien 1966 eine gegenüber Art. 10 Abs. 1 DBA-Spanien 1966 vorrangige Besteuerungszuordnung an Spanien als sog. Belegenheitsstaat begründen.

Nach Art. 6 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 DBA-Spanien 1966 gelten Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, die in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt. Folgt man erneut nur dem Regelungswortlaut, ließen sich durchaus auch die Gewinnanteile einer zwischengeschalteten Immobiliengesellschaft als derartige Nutzungseinkünfte auffassen; der Anteilseigner einer solchen Gesellschaft wäre dann dem Inhaber eines beschränkten dinglichen Rechts gleichzustellen (so denn auch Reimer in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 6 Rz 8, 98). Überwiegend wird eine solche Lesart jedoch abgelehnt. Dass sich die tatsächliche Nutzung auf das Grundstück bezieht, soll nicht genügen (umfassend z.B. Wassermeyer, a.a.O., Art. 6 MA Rz 22; Kaeser/Wassermeyer, ebenda, Art. 10 MA Rz 115; Kerssenbrock in Strunk/Kaminski/Köhler, a.a.O., Art. 6 OECD-MA Rz 15), und das entspricht wohl auch dem einschlägigen Verständnis der OECD jedenfalls in deren Musterkommentar. Der Senat schließt sich dem an (s. zu

einem engen Verständnis des Unmittelbarkeitserfordernisses in Art. 6 Abs. 3 OECD-MustAbk auch Senatsurteil vom 28. April 2010 I R 81/09, BFHE 229, 252). Denn die von Art. 6 Abs. 3 DBA-Spanien 1966 verlangte unmittelbare Nutzung der Immobilie ist systematisch auf jene Person zu beziehen, welche gemäß Abs. 1 der Abkommensvorschrift aus der spezifischen Immobiliennutzung Einkünfte bezieht. Das aber ist bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft nicht der Gesellschafter, sondern ausschließlich die Gesellschaft als solche.

Dass Spanien sich im Jahre 1992 --bei Neufassung des OECD-Musterkommentars-- einen entsprechenden Besteuerungsanspruch für die Immobiliennutzung durch eine "vorgeschaltete" Immobilien-Kapitalgesellschaft ausdrücklich vorbehalten hat (s. Nr. 7 zu Art. 6 Abs. 3 OECD-MustKomm), ändert daran nichts. Womöglich verfügt das spanische Steuerrecht infolgedessen zwar über entsprechende Rechtsregeln; dafür spricht nicht zuletzt, dass die Nutzung der Immobilie "über" eine Immobilien-Kapitalgesellschaft nach Maßgabe der gegenwärtigen Fassung des DBA-Spanien 2011, dort von Art. 6 Abs. 4, explizit den Rechtsfolgen des Art. 6 unterworfen wird. Letzteres offenbart aber im Gegenteil, dass es einer konstitutiv wirkenden Anordnung im Abkommen bedarf, um jene Rechtsfolgen auszulösen, woran es im DBA-Spanien 1966 jedoch gerade fehlte. Die Qualifizierung der betreffenden Einkünfte nach innerstaatlichem spanischen Steuerrecht ist also unbeachtlich, auch wenn sich nach Art. 6 Abs. 2 Satz 1 DBA-Spanien 1966 der Ausdruck "unbewegliches Vermögen" nach dem Recht des Vertragsstaats bestimmt, in dem das Vermögen liegt (insoweit anders Wassermeyer, ebenda; Kerksenbrock in Strunk/Kaminski/Köhler, a.a.O., Art. 6 OECD-MA Rz 16; Galke in Haase, a.a.O., Art. 6 MA Rz 17).

dd) Vorausgesetzt, das spanische Steuerrecht qualifiziert eine vGA als Einkünfte aus Kapitalvermögen und stellt diese den Einkünften aus Aktien gleich, bleibt es sonach dabei, dass Deutschland das Besteuerungsrecht an diesen Ausschüttungen gebührt. Auf die deutschen Einkommensteuern, welche auf die so verstandenen Dividendenzahlungen entfallen, wären allerdings etwaige auf die Dividendeneinkünfte in Spanien erhobene Ertragsteuern anzurechnen, Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa DBA-Spanien 1966 i.V.m. § 34c Abs. 1 und Abs. 6 Satz 2 EStG 1997/2002; auch dazu wären ggf. weitere Feststellungen zu treffen.

b) Scheidet indessen eine Qualifikation als Dividende im vorgenannten Sinne mangels einschlägiger steuergesetzlicher Vorschriften im spanischen Recht aus, ergibt sich das deutsche Besteuerungsrecht an den vGA aus Art. 21 DBA-Spanien 1966, wonach die in den vorstehenden Artikeln --also in Art. 6 bis 20 DBA-Spanien 1966-- nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person nur in diesem Staat besteuert werden können (ebenso Wassermeyer, ebenda; s. auch in anderem Zusammenhang Senatsurteil vom 20. August 2008 I R 34/08, BFHE 222, 521, BStBl II 2009, 263). In diesem Fall entfielen eine (anteilige) Anrechnung etwaiger spanischer Ertragsteuern, § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG 1997/2002.

3. Die Feststellungen, derer es aus den beschriebenen Gründen für eine abschließende Besteuerung bedarf, sind --unter Umständen unter Einholung eines Sachverständigengutachtens über die spanische Regelungslage-- im zweiten Rechtsgang zu treffen, weshalb die angefochtenen Urteile aufzuheben und die nicht spruchreifen Sachen an das FG zurückzuverweisen sind. Im Zuge dessen wird dann ggf. auch zu prüfen sein, ob die vom FA angesetzten und als Einkünfte behandelten Werte für die Nutzungsüberlassungen (einschließlich der hierfür gebotenen Gewinnzuschläge) marktgerecht und angemessen sind, und auch, ob es sich bei den besteuerauslösenden Umständen betreffend die geänderten Steuerbescheide des Klägers zu 1. für 2001 bis 2003 sowie der Klägerin zu 2./3. für 2001 um sog. neue Tatsachen handelt, welche nach Maßgabe von § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO eine Änderung der ursprünglich erlassenen Steuerbescheide ermöglichen.

6.2 Pressemitteilung des BFH v. 02. Oktober 2013

Nutzung einer spanischen Ferienimmobilie kann zu steuerpflichtigen Gewinnausschüttungen führen

Mit Urteil vom 12. Juni 2013 I R 109-111/10 hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass die Nutzung einer spanischen Ferienimmobilie in Deutschland zu beträchtlichen Einkommensteuerforderungen führen kann, nämlich dann, wenn die Immobilie einer spanischen Kapitalgesellschaft gehört und deren Gesellschafter als Nutzende der Immobilie in Deutschland wohnen.

Unentgeltliche Nutzung einer Ferienimmobilie Zinsen auf Gesellschafterdarlehen

Es entspricht wohl gängiger Praxis und Empfehlung einschlägiger Verkehrskreise, beim Ankauf einer spanischen Ferienimmobilie eine spanische Kapitalgesellschaft zu errichten und als Eigentümerin der Immobilie „vorzuschalten“, vorzugsweise, um spanische Wertzuwachs- und Erbschaftssteuern zu ‚ersparen‘, aber auch aus Gründen der Haftungsbeschränkung sowie der Anonymität. Dieses Gestaltungsmodell kann jedoch in Deutschland „teuer“ werden, weil für die Immobiliennutzung meistens keine oder keine marktübliche Miete gezahlt wird und der Mietverzicht dann eine verdeckte Gewinnausschüttung der Gesellschaft an ihre Gesellschafter darstellt. Die Gesellschaft verzichtet nämlich in aller Regel nur aus Gründen des gesellschaftlichen Näheverhältnisses auf eine entsprechende „Vermögensmehrung“.

Konkret ging es um eine deutsche Familie - die Eltern und ihre beiden Kinder -, die im Jahre 2000 für rd. 2,4 Mio. DM ein 1.000 qm großes, in Porto Andratx auf Mallorca belegenes Grundstück mit einem 160 qm großen Einfamilienhaus und einem Schwimmbad erworben, „dazwischen“ aber eine spanische Sociedad Limitada, vergleichbar einer deutschen GmbH, „geschaltet“ hatte. Das Haus stand den Familienangehörigen ganzjährig zur Verfügung und wurde von ihnen zu Urlaubszwecken unentgeltlich genutzt. Das Finanzamt nahm an, dass die Nutzung steuerpflichtige verdeckte Gewinnausschüttungen der Gesellschaft an ihre Gesellschafter nach sich zog. Im Einzelnen ging es für die Jahre 2001 bis 2005 um Beträge in Höhe einer geschätzten Kostenmiete zzgl. eines Gewinnzuschlags von rd. 78.000 € jährlich. Der BFH hat das im Grundsatz bestätigt.

Beim Kauf einer ausländischen Ferienimmobilie wird das Urteil zu beachten sein. Das gilt insbesondere für Objekte in Spanien. Die Gefahr einer Nachversteuerung in Deutschland vermindert sich auch nach dem neuen deutsch-spanischen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur dann, wenn die Nutzung in Spanien tatsächlich besteuert wird; eine spanische Steuer wäre dann auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen.

Bundesfinanzhof
Pressestelle Tel. (089) 9231-233
Pressereferent Tel. (089) 9231-300

Unentgeltliche Nutzung einer Ferienimmobilie
Zinsen auf Gesellschafterdarlehen