

BFH-Urteil vom 12.06.2013, I R 109-111/10, BStBl. II 2013, S. 1024

Verdeckte Gewinnausschüttung bei unentgeltlicher Nutzung einer spanischen Ferienimmobilie

Für den Fall einer **unentgeltlichen oder verbilligten Nutzung** einer **Ferienimmobilie** durch einen, in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner oder einer diesem nahe stehenden Person hat der erste Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) entschieden, dass wegen einer verhinderten Vermögensmehrung (entgangene Mieteinnahmen aus der Privatnutzung) die Voraussetzungen für eine **verdeckte Gewinnausschüttung** (vGA) vorliegen, so dass der Nutzungsvorteil auf Ebene des Anteilseigners als Bezug im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu versteuern ist.

A. Sachverhalt

Verkürzt lässt sich der dem Urteil zu Grunde liegende Sachverhalt wie folgt darstellen: Die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen und zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Eheleute (Kläger) erwarben im Jahr 2000 Gesellschaftsanteile an einer Sociedad de responsabilidad limitada (S.L.), einer spanischen Kapitalgesellschaft, vergleichbar mit einer deutschen GmbH. Im Eigentum der S.L. stand ein auf Mallorca gelegenes Grundstück, bebaut mit einem Einfamilienhaus und einem Schwimmbad. Das Haus stand den Eheleuten ganzjährig zur Verfügung und wurde von ihnen **unentgeltlich** für Urlaubszwecke von 2001 bis 2005 genutzt.

Das **deutsche Finanzamt** behandelte die unentgeltliche Nutzung als vGA und erfasste diese als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Bei der Bewertung des Bezugs (vGA) legte das Finanzamt unter Berücksichtigung der Lage und der Ausstattung des Objekts eine Kostenmiete in Höhe von 6 % des notariell beurkundeten Kaufpreises sowie einen Gewinnaufschlag in Höhe von 10 % zu Grunde.

Die Kläger wehrten sich zunächst mit Erfolg gegen die steuerliche Würdigung durch das Finanzamt. Das Finanzgericht Düsseldorf¹ verneinte nämlich das Vorliegen einer nationalen Besteuerungsgrundlage. Die Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG sei nicht anwendbar, da es bereits an

¹ FG Düsseldorf, Urteil vom 29.10.2010, 3 K 1342/09 E, juris und Kurzwidergabe in BB 2010, S. 2989.

der erforderlichen Einkünfteerzielungsabsicht der S.L. fehle, ohne die es nicht zum Bezug verdeckter Gewinnausschüttungen kommen könne.

B. Entscheidung des BFH

Der erste Senat des BFH bestätigte dagegen im Revisionsverfahren die Rechtsauffassung des Finanzamtes, wobei er offen ließ, ob die vom Finanzamt angesetzten Beträge als marktgerecht und angemessen anzusehen seien. Die unentgeltliche Überlassung des Einfamilienhauses der S.L. an die Gesellschafter sei als vGA gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu qualifizieren, die dem deutschen Besteuerungsrecht unterliege. Der Verzicht der S.L. auf Zahlung marktüblicher Entgelte für die Nutzung der Immobilie durch die Gesellschafter stellt nach der Auffassung des BFH eine verhinderte Vermögensmehrung bei Gesellschaft dar, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei. Dies treffe auch auf eine mit einer entsprechenden deutschen Kapitalgesellschaft vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaft (wie die S.L.) zu und führe bei den im Inland steuerpflichtigen Gesellschaftern zu Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und 2 EStG. Für die Begründung einer Einkünfteerzielungsabsicht i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG reiche entgegen der Auffassung der Vorinstanz jede noch so geringe Ertragsersparnis, auch die bloße Aussicht auf steuerbare Veräußerungsgewinne, aus. Weiter führte der BFH hierzu aus:

*„Infolgedessen spielt es keine Rolle, ob die 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](#), [BStBl 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](#), [BStBl 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 (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."

C. Anmerkung:

Eingedenk dieses BFH-Urteils dürfte auch im Rahmen der sog. „**Malta-Leasing-Modelle**“ in vielen Fällen eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und 2 EStG beim inländischen Anteilseigner anzunehmen sein, sofern die Yacht dem Steuerpflichtigen von einer maltesischen Kapitalgesellschaft zur Nutzung überlassen wird, ohne dass diese von dem Steuerpflichtigen ein angemessenes Entgelt hierfür verlangt. Angemessenes ist das Entgelt nur, wenn es alle Kosten der Kapitalgesellschaft, sprich der Leasingnehmerin zzgl. eines hinreichenden Gewinnaufschlages umfasst.