

„Mallorca-Rechtsprechung“ 2.0 – FG Hessen: Verdeckte Gewinnausschüttung bei Nutzungsmöglichkeit von Immobilien einer Kapitalgesellschaft

Aktuelle Rechtslage aus steuerlicher, steuerstrafrechtlicher und DBA-rechtlicher Sicht

Dr. Rainer Spatscheck und Prof. Dr. Bettina Spilker*

Dem vor allem in der Vergangenheit auf Mallorca häufig vorzufindenden Modell, privat genutzte Immobilien über eine Kapitalgesellschaft nach spanischem Recht, sog. Immobilien-S.L., zu halten, hat der BFH im Jahr 2013 mit der sog. „Mallorca-Rechtsprechung“ (I R 109-111/10) für in Deutschland ansässige Anteilseigner eine Absage erteilt. Die unentgeltliche Nutzungsüberlassung von Immobilien an Gesellschafter ist eine vGA. Das heißt für in Deutschland ansässige Gesellschafter: Entsprechende Kapitaleinkünfte sind steuerpflichtig. Nach dem FG Hessen soll dies nun auch bei leerstehenden, dh nicht genutzten, Immobilien der Fall sein. Die Revisionsentscheidung des BFH steht zwar noch aus, jedoch hat bereits die Entscheidung des FG Hessen eine Vielzahl von Fragen aus der Sicht des Steuerrechts, Steuerstrafrechts und auch DBA-Rechts vorgebracht.

1. Einführung

Bei Immobilien in Spanien, die aus Steueroptimierungsgründen und/oder aus Gründen der Anonymität über Kapitalgesellschaften gehalten werden, steht seit der Entscheidung des BFH aus dem Jahr 2013 fest¹, dass die unentgeltliche Nutzung der Ferienimmobilie zu einer vGA führt, sog. „Mallorca-Rechtsprechung“. Die Begründung lautet: Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer hätte die Immobilie an fremde Dritte nicht unentgeltlich überlassen.² Daraus folgert der BFH, dass die unentgeltliche Überlassung der Ferienimmobilie an die Anteilseigner eine verhinderte Vermögensmehrung auf Ebene der Kapitalgesellschaft ist (vgl. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG). Dem steht die Gewinnlosigkeit der spanischen Immobilien-Kapitalgesellschaft nicht entgegen, weil die Gewinnlosigkeit gerade darauf beruht, dass die Gesellschaft gegenüber ihren Gesellschaftern auf ein angemessenes Entgelt verzichtet. Aus Sicht des Gesellschafters liegt eine gesellschaftsrechtlich veranlasste vGA in Form einer Vermögenszuwendung vor. Eine vGA an inländische Anteilseigner führt zu sonstigen Bezügen iSd § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG und ist damit einkommensteuerpflichtig.

Die Rechtsprechung war für viele Betroffene unerwartet. Noch Ende 2010 führte das FG Düsseldorf aus:

„Dient die Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft (Sociedad de Responsabilidad Limitada – SRL) ausschließlich dem Zweck, eine auf Mallorca belegene Immobilie unentgeltlich zu eigenen Wohnzwecken während eines Urlaubs nutzen zu können, so fehlt es an der für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG

erforderlichen Einkünfteerzielungsabsicht, ohne die es auch nicht zum Bezug verdeckter Gewinnausschüttungen iSv § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG kommen kann.“³

Diese Rechtsprechung hat der BFH 2013 gekippt. Für die Einkünfteerzielungsabsicht genüge „jede auch noch so geringe Ertragserwartung, auch die bloße Aussicht auf steuerbare Veräußerungsgewinne“⁴.

Die „Mallorca-Rechtsprechung“ warf für die Fachwelt insbes. im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip Fragen auf.⁵ Piltz⁶ zitierte – gegen die „Mallorca-Rechtsprechung“ – die Rechtsprechung des BVerfG:

„Es ist ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit, dass die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird. Dies gilt insbesondere für die Einkommensteuer.“⁷

Daraus folgerte Piltz, der Steuerpflichtige müsse als Grundlage für die Einkommensteuer Einkommen erzielen.

„Jemand, der (...) kein ‚Mehr‘ erzielt, hat kein Einkommen und zahlt keine Einkommensteuer.“⁸

Bei der Besteuerung der vGA geht es aber gerade nicht um die tatsächliche Leistungsfähigkeit, sondern um einen fingierten Sachverhalt mit steuerlicher Relevanz. Es geht darum, steuerlich einen Zustand herzustellen, der bei fremdvergleichskonformem Verhalten im Gesellschaftsverhältnis eingetreten wäre. Bei einer verhinderten Vermögensmehrung – wie vorliegend – geht es darum, dass die Kapitalgesellschaft so gestellt wird, wie sie stünde, wenn sie die aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses verhinderten Betriebseinnahmen erhalten hätte und das Gesellschaftsvermögen hierdurch nicht gemindert worden wäre.⁹

Der BFH hat mit der „Mallorca-Rechtsprechung“ klar gestellt, dass es steuerlich nicht darauf ankommt, ob die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gesteigert bzw. ein „Mehr“ erzielt wird, sondern dies durch die Maßstäbe, die im Gesellschaftsverhältnis gelten, überlagert werde. Wendet eine Kapitalgesellschaft einem Gesellschafter offen (oder verdeckt) Vorteile zu, die das Gesellschaftsvermögen mindern, ist dies steuerlich eine Ausschüttung (bzw. vGA) und damit auf Ebene der Gesellschafter als Kapitaleinkünfte iSd § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG zu versteuern. Dies betrifft Immobilien, die

3 FG Düsseldorf v. 29.10.2010 – 3 K 1347/09 E, BeckRS 2011, 95309; entgegen FG Niedersachsen v. 21.8.2003 – 11 K 499/98, DStRE 2004, 18.

4 BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024, DStR 2013, 2100; mit Verweis auf BFH v. 15.12.1999 – X R 23/95, BFHE 190, 460, BStBl. II 2000, 267, DStR 2000, 515; v. 30.3.1999 – VIII R 70/96, BFH/NV 1999, 1323, BeckRS 1999, 25003488; v. 29.10.1998 – VIII B 43/98, BeckRS 1998, 30030810.

5 Dazu Piltz DStR 2014, 684.

6 Piltz DStR 2014, 684 (686).

7 ZB BVerfG v. 22.2.1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 (223), BeckRS 9998, 101555.

8 Piltz DStR 2014, 684 (686).

9 Ebenso Haase DStR 2014, 1481 (1482).

* Dr. Rainer Spatscheck, RA/FAStR/FAStR, ist Partner der Kanzlei Kantenwein Zimmermann Spatscheck & Partner, München; Prof. Dr. Bettina Spilker ist (Vertretungs-)Professorin am Lehrstuhl für Rechtsphilosophie, Staats- und Verwaltungsrecht, Universität Würzburg, sowie Counsel der Kanzlei Kantenwein Zimmermann Spatscheck & Partner.

1 BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024, DStR 2013, 2100.

2 Binnewies/Wollweber DStR 2014, 628 (629).

den Gesellschaftern zur Nutzung überlassen werden. Es lässt sich aber auch auf andere Wertgegenstände mit vergleichbarer Konstruktion übertragen, zB Yachten oder Flugzeuge.

2. Entscheidung des FG Hessen v. 14.12.2020 – „Mallorca-Rechtsprechung 2.0“

Die Entscheidung des FG Hessen v. 14.12.2020¹⁰ ist die Fortsetzung der „Mallorca-Rechtsprechung“ (deshalb „Mallorca-Rechtsprechung 2.0“), wenn auch die Revisionsentscheidung noch aussteht.

2.1 Sachverhalt

In dem der Entscheidung des FG Hessen zugrundeliegenden Sachverhalt war ein Ehepaar an zwei spanischen Kapitalgesellschaften, sog. SL (Sociedad Limitada, entspricht steuerlich der deutschen GmbH) hälftig beteiligt. Die spanischen Gesellschaften hielten zusammen eine in Spanien belegene Immobilie. In den Streitjahren 2010–2012 stand die Immobilie leer, weil sie verkauft werden sollte. In den vorausgegangenen Jahren hatten die Kläger die Immobilie zu eigenen Wohnzwecken genutzt.

Das beklagte FA setzte im Rahmen der Ermittlung der Kapitaleinkünfte für die Streitjahre eine vGA wegen der unentgeltlichen Nutzungsmöglichkeit der Immobilie an.

2.2 Entscheidung und Begründung

Das FG Hessen bestätigte die Rechtsauffassung des FA. Wenn eine spanische SL eine in ihrem Gesellschaftsvermögen vorhandene Immobilie ihren Gesellschaftern unentgeltlich ganzjährig zur jederzeitigen Nutzung überlasse und auf die Zahlung marktüblicher Entgelte verzichte, führe dies bei den Gesellschaftern zu Kapitaleinkünften gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG. Dabei reiche die bloße unentgeltliche Nutzungsmöglichkeit aus. Auf den Umfang der tatsächlichen Nutzung komme es nicht an.

Die Besteuerung der vGA beim Dividendenempfänger sei – nach dem FG Hessen – unabhängig davon, ob bei der ausschüttenden Gesellschaft eine vGA festgestellt und gewinnerhöhend erfasst wurde.¹¹ Es liege mit dieser Auslegung kein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) vor. Denn die Annahme einer vGA treffe die Kläger unabhängig davon, ob sie in eine inländische oder ausländische Kapitalgesellschaft investierten. Somit liegt keine Diskriminierung ausländischer Investitionsformen vor.¹²

Auch ein Verstoß gegen das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit Spanien sei nicht gegeben. Denn Deutschland habe nach dem einschlägigen DBA-Spanien 1966 das Besteuerungsrecht. Das DBA weist dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners das Besteuerungsrecht für die Besteuerung von Gewinnausschüttungen zu (Art. 10 Abs. 1 iVm Abs. 3 DBA-Spanien 1966). Es sei davon auszugehen, dass die vGA

als „aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte“ nach spanischem Recht Einkünften aus Aktien gleichgestellt ist. Selbst wenn das spanische Steuerrecht eine etwaige Gleichstellung nicht vornehme, ergebe sich das deutsche Besteuerungsrecht aus Art. 21 DBA-Spanien 1966.¹³ Es sei daher nicht entscheidungserheblich, aus welchem Artikel des DBA das Besteuerungsrecht Deutschlands abzuleiten sei. Relevanz hätte dies nur für die Frage der Anrechnung spanischer Steuern. Spanische Steuern seien jedoch nach Auskunft der Kläger nicht entstanden.¹⁴

3. Stellungnahme

3.1 Einkommensteuerliche Folgen

3.1.1 Gleichstellung von Nutzung und Nutzungsmöglichkeit

Die Gleichstellung der tatsächlichen Nutzung und der bloßen Nutzungsmöglichkeit bei einer über eine Kapitalgesellschaft gehaltenen Immobilie war wohl absehbar. Diese Tendenz in der Rechtsprechung hat sich bereits seit längerem abgezeichnet.

So wird bereits in ständiger Rechtsprechung im Zusammenhang mit dem Anspruch, eine Sach- und Dienstleistung beziehen zu können, die bloße Nutzungsmöglichkeit als Sachbezug iSd § 8 Abs. 1 EStG angesehen.¹⁵ Voraussetzung ist lediglich, dass die Zuwendung einen wirklichen Wert hat und nicht bloß einen ideellen Vorteil darstellt. Ein objektiver Betrachter würde aus der Sicht des Empfängers einen geldwerten Vorteil im Sinne einer objektiven Bereicherung bejahen.¹⁶

Auch bei Kapitaleinkünften ist grds. die bloße Nutzungsmöglichkeit ausreichend. So liegt nach dem BFH ein sonstiger Bezug aus Aktien iSd § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor, wenn eine Aktiengesellschaft den Aktionären Ferienwohnungen zur zeitlich vorübergehenden Nutzung nach Maßgabe eines Wohnungsberechtigungspunktesystems zur Verfügung gestellt werden.¹⁷ Auch hier reicht die Möglichkeit, eine Ferienwohnung in einem bestimmten Zeitraum unentgeltlich zu nutzen, aus.¹⁸ Entsprechend entschied das FG Münster¹⁹ ebenfalls in Bezug auf eine Nutzungsüberlassung von Ferienwohnungen einer Aktiengesellschaft an Aktionäre.

¹³ Art. 21 DBA-Spanien 1966 war eine Auffangregelung und betraf nicht ausdrücklich in den vorangehenden Artikeln des DBA erwähnte Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person. Diese Regelung wies dem Vertragsstaat der Ansässigkeit das Besteuerungsrecht zu. Diese Regelung findet seit Änderung des DBA 2011, dh ab 2013, keine Anwendung mehr, denn nunmehr regelt Art. 6 Abs. 4 DBA-Spanien 2011 ausdrücklich das Besteuerungsrecht im Falle einer Immobiliengesellschaft, vgl. dazu Punkt 3.3).

¹⁴ FG Hessen v. 14.12.2020 – 9 K 1266/17, DStRE 2021, 1310 Rn. 28 (Rev. eingelegt, Az. BFH: VIII R 4/21).

¹⁵ So BFH v. 11.11.2010 – VI R 41/10, BFHE 232, 63, BStBl. II 2011, 389, BFHE 232, 62, DStRE 2011, 276.

¹⁶ BFH v. 30.5.2001 – VI R 123/00, BFHE 195, 376, BStBl. II 2002, 230, DStR 2001, 1656; v. 28.6.2007 – VI R 45/02, DStRE 2007, 1297 und v. 21.4.2010 – X R 43/08, BFH/NV 2010, 1436, BeckRS 2010, 25016277.

¹⁷ BFH v. 16.12.1992 – I R 32/92, BStBl. II 1993, 399, DStR 1993, 874.

¹⁸ Kritisch dazu Golombek BB 2014, 855.

¹⁹ FG Münster v. 2.7.2013 – 11 K 4508/11 E, rkr., DStRE 2014, 912.

¹⁰ FG Hessen v. 14.12.2020 – 9 K 1266/17, DStRE 2021, 1310 (Rev. eingelegt, Az. BFH: VIII R 4/21).

¹¹ FG Hessen v. 14.12.2020 – 9 K 1266/17, DStRE 2021, 1310 Rn. 29 (Rev. eingelegt, Az. BFH: VIII R 4/21).

¹² FG Hessen v. 14.12.2020 – 9 K 1266/17, DStRE 2021, 1310 Rn. 30 (Rev. eingelegt, Az. BFH: VIII R 4/21).

Die Kommentarliteratur hat sich mit der steuerlichen Behandlung einer Nutzungsmöglichkeit im Zusammenhang mit Kapitaleinkünften bisher – soweit ersichtlich – kaum befasst. Rauh führt in diesem Zusammenhang aus:

„Eine Gewinnausschüttung einer Kapitalgesellschaft besteht in der Nutzung von Ferienwohnungen, wobei die zeitliche und räumliche Nutzungsmöglichkeit von der Anzahl der gehaltenen Anteilscheine abhängig ist.“²⁰

Micker hingegen tritt der Auffassung des FG Hessen entgegen. Argument gegen das FG Hessen ist:

„... ohne tatsächliche Nutzung fehlt es an der Voraussetzung der Vorteilsgeneigtheit, welche auch in Fällen einer verhinderten Vermögensmehrung erfüllt sein“ müsse.²¹

Dagegen kann jedoch angeführt werden, dass uU auch schon eine Nutzungsmöglichkeit ein Vorteil sein kann.

3.1.2 Höhe der Kapitaleinkünfte

Von der Frage, „ob“ die bloße „Nutzungsmöglichkeit“ zu Kapitaleinkünften führt, wozu das FG Hessen entschieden hat, ist die Frage zu trennen, „wie“, dh in welcher Höhe, die Kapitaleinkünfte zu bemessen sind.

In dem der BFH-Entscheidung²² zugrunde liegenden Sachverhalt setzte das FA bei der Bewertung des Vorteils entsprechend der Lage und Ausstattung des Objekts die Kostenmiete iHv 6 % des notariell beurkundeten Kaufpreises iHv 1.200.000 DM zzgl. eines Gewinnzuschlags iHv 10 %, also rd. 8.000 DM, somit einen Jahresbetrag iHv rd. 80.000 DM (= 40.903 EUR), an.

Das FG Hessen²³ verweist im Tatbestand auf die Erläuterungen der zugrunde liegenden Bescheide für 2010 und 2011. Dort sei jeweils ausgeführt, dass als Wertansatz für die vGA eine marktübliche Miete von monatlich 3.500 EUR × 12 Monate = 42.000 EUR angenommen wurde.

Die Gerichte selbst haben zur Wertbemessung in den Urteilsbegründungen nichts Weiteres ausgeführt, weil insoweit auch keine Fehler vorgetragen wurden.²⁴

Allgemein anerkannt ist, dass bei unentgeltlichen oder verbilligten Nutzungsüberlassungen von der erzielbaren Vergütung auszugehen ist²⁵, dh auf den fiktiven Mietwert abzustellen ist. Damit ist idR die „ortsübliche Miete“ gemeint. Sie richtet sich nach der Lage in einem bestimmten Stadtteil, der Größe und der Miete für vergleichbare Immobilien. Dazu kann sowohl auf den allgemeinen Mietspiegel als auch auf Sachverständigengutachten zurückgegriffen werden.²⁶

Nicht thematisiert wurde jedoch bisher, ob es sich auf die Wertbemessung auswirkt, wenn Ferienwohnungen nur an wenigen Tagen oder Wochen im Jahr genutzt werden. Da der vGA die Überlegung zugrunde liegt, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer die Immobilie an fremde Dritte nicht unentgeltlich überlassen hätte, müsste konsequenterweise für die Bemessung der Höhe der vGA die „ortsübliche Miete“ anteilig, dh tageweise bzw. wochenweise entsprechend der Feriennutzung, erfolgen. Ein fremder Dritter wäre nicht bereit, einen Mietzins für ein ganzes Jahr zu bezahlen, wenn er die Immobilie nur an wenigen Tagen oder Wochen nutzt.

Dies muss erst recht bei leerstehenden, dh nicht genutzten Ferienwohnungen für die Ermittlung des fiktiven Mietwertes gelten. Hier wäre der fiktive Wert für eine geschätzte übliche Nutzungsdauer bei einer vergleichbaren Ferienimmobilie zu ermitteln.

Ebenso wenig thematisiert wurde, ob Zahlungen, die vom Gesellschafter in die Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit der Unterhaltung der Immobilie eingebracht werden, gewinnmindernd wirken. Wenn einerseits die unentgeltliche Überlassung einer Ferienimmobilie an die Anteilseigner eine verhinderte Vermögensmehrung auf Ebene der Kapitalgesellschaft und daher eine vGA ist, dann muss andererseits eine etwaige „Gegenleistung“ des Anteilseigners als verdeckte Einlage anerkannt werden. Denn insoweit ist die Vermögensmehrung gerade nicht verhindert, sondern es ist eine „Gegenleistung“ in Form einer verdeckten Einlage erbracht worden. Im Falle von Einlagen der Gesellschafter müssen diese zuerst für die Ausschüttungen verwandt werden. Wird aus dem Einlagenopf ausgeschüttet, fällt auch bei einer vGA keine Einkommensteuer auf der Ebene des Gesellschafters an. Das heißt: Eine steuerpflichtige vGA liegt lediglich insoweit vor, soweit die vGA in Form des fiktiven Mietwerts die verdeckte Einlage überschreitet.

3.2 Steuerstrafrechtliche Konsequenzen

Von einkommensteuerlichen Fragen zu differenzieren ist die Frage nach etwaigen steuerstrafrechtlichen Konsequenzen der „Mallorca-Rechtsprechung 2.0“.

Seit der „Mallorca-Rechtsprechung“ des BFH aus dem Jahr 2013 steht fest, dass bei einer über eine Kapitalgesellschaft gehaltenen Ferienimmobilie²⁷ entsprechende Kapitaleinkünfte – ggf. im Wege von Nacherklärungen – offengelegt werden müssen. Andernfalls ist es nur eine Frage der Zeit, bis die Finanzämter den Sachverhalt aufdecken und ggf. auch steuerstrafrechtliche Konsequenzen ausgelöst werden.²⁸

Dies könnte künftig auch für leerstehende Immobilien gelten, wenn der BFH die Rechtsprechung des FG Hessen als „Mallorca-Rechtsprechung 2.0“ bestätigt und die bloße Nutzungsmöglichkeit als Vorteil im Sinne einer vGA ansieht.

Nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO macht sich wegen Unterlassens strafbar, wer vorsätzlich die Finanzbehörde pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt,

20 Rauh, BeStLex, 2021, EStG § 20 Rn. 26; wohl auch Schmidt in BeckOK EStG, Stand 1.6.2021, § 20 Rn. 601.1.

21 Micker in BeckOK KStG, Stand 1.5.2021, § 8 Rn. 757.

22 BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024, DStR 2013, 2100.

23 Vgl. FG Hessen v. 14.12.2020 – 9 K 1266/17, DStRE 2021, 1310 (Rev. eingelegt, Az. BFH: VIII R 4/21).

24 Vgl. FG Hessen v. 14.12.2020 – 9 K 1266/17, DStRE 2021, 1310 Rn. 35 (Rev. eingelegt, Az. BFH: VIII R 4/21).

25 BFH v. 28.2.1990 – I R 83/87, BStBl. II 1990, 649, BeckRS 1990, 22009398.

26 BFH v. 22.2.2021 – IX R 7/20, BStBl. II 2021, 479, DStR 2021, 1044; v. 25.11.1997 – IX R 8/95, BFH/NV 1998, 832; dazu vertiefend Spilker in BeckOK EStG, Stand 1.6.2021, § 21 Rn. 1412 ff.

27 Bei Ferienimmobilien im Ausland ist die Voraussetzung, dass Deutschland – als Ansässigkeitsstaat – die Besteuerungshoheit hat, vgl. dazu auch 3.3.

28 Olfen/Plattes/Meinecke DStR 2016, 355 (355 f.).

dh entsprechende Kapitaleinkünfte nicht offenlegt. Wenn der Steuerpflichtige vorsätzlich über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht (zB den Grundstückswert zu niedrig ansetzt), kommt eine Steuerhinterziehung durch aktives Tun in Betracht (vgl. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO). Wer bisher bei einer leerstehenden Ferienimmobilie einer Kapitalgesellschaft davon ausging, dass keine Kapitaleinkünfte zu erklären sind, sollte nun – seit der Entscheidung des FG Hessen – vorsorglich seine Angaben berichtigen²⁹, ggf. auch die Voraussetzungen der Selbstanzeige erfüllen.

Vor Ablauf der Festsetzungsfrist besteht die Möglichkeit, ggf. fehlerhafte Angaben mit einer Berichtigungserklärung gemäß § 153 AO unverzüglich richtigzustellen. Unterbleibt die Berichtigung – trotz Wissens um möglicherweise steuerpflichtige Kapitaleinkünfte – erfüllt dies den Tatbestand der Steuerhinterziehung.

Gleichzeitig mit der Berichtigungserklärung sollte allerdings auch – vorsorglich – ein Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung des BFH beantragt werden. Denn es ist sicherzustellen, dass die Verfahren offenbleiben, bis durch höchstgerichtliche Entscheidung Rechtsklarheit eintritt.

Sollte die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen sein, kommt eine Berichtigung unter den Voraussetzungen einer strafbefreienden Selbstanzeige in Betracht.³⁰

3.3 Besteuerungshoheit

Die voranstehend dargestellten steuerrechtlichen und steuerstrafrechtlichen Konsequenzen für Gesellschafter einer Immobiliengesellschaft, die eine im Ausland belegene Immobilie hält, setzen allerdings die Besteuerungshoheit des Ansässigkeitsstaats voraus.

Sowohl die „Mallorca-Rechtsprechung“ des BFH als auch des FG Hessen betreffen die Rechtslage unter Geltung des DBA-Spanien 1966 (FG Hessen: Streitjahre 2010–2012). Danach hatte der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht, entweder abgeleitet aus Art. 10 Abs. 1 iVm Abs. 3 DBA-Spanien 1966 (sofern die vGA als „aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte“ nach spanischem Recht Einkünften aus Aktien gleichgestellt ist) oder abgeleitet aus der Auffangregelung in Art. 21 DBA-Spanien 1966.

Am 18.12.2012 ist jedoch das DBA-Spanien 2011, ein neues DBA zwischen Deutschland und Spanien, in Kraft getreten und auf Sachverhalte ab 2013 anwendbar. Seither hat bei Immobiliengesellschaften der Belegenheitsstaat die Besteuerungshoheit.

Art. 21 DBA-Spanien 2011 ist nicht einschlägig. Diese Regelung betrifft nun das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Vermögens, das in einem anderen Staat als dem Ansässigkeitsstaat belegen ist.³¹ Insoweit ergänzt Art. 21 DBA-Spanien 2011 Art. 6 und Art. 13, betrifft aber nicht die Einkommensteuer, sondern die Vermögensteuer.³²

Auch die Auffangregelung (früher in Art. 21 DBA-Spanien 1966, nun in Art. 20 DBA-Spanien 2011 geregelt) ist nicht mehr einschlägig. Sie wird von der Neuregelung des Art. 6 Abs. 4 DBA-Spanien 2011 verdrängt. Danach hat – entsprechend eines Vorbehalts Spaniens in Nr. 7 zu MA Art. 6³³ in Abweichung vom OECD-MA – bei unbeweglichem Vermögen, das über eine Gesellschaft gehalten wird und deren Gesellschafter im anderen Staat ansässig sind, der Belegenheitsstaat das Besteuerungsrecht.

Folglich ist seit 2013 die Besteuerungshoheit Spanien als Belegenheitsstaat zugewiesen. Damit stellt sich die Problematik der Besteuerung einer vGA für in Deutschland ansässige Gesellschafter einer spanischen Immobiliengesellschaft nicht mehr. Zu beachten ist aber, dass Art. 6 Abs. 4 DBA-Spanien eine Sonderregelung ist, die die Auffangregelung verdrängt. In anderen DBA kann dies – entsprechend dem OECD-MA – abweichend geregelt sein.

Zusammenfassend ist festzuhalten: Grundsätzlich fallen vGA unter Art. 10 MA (Dividenden).³⁴ Allerdings stellt die vGA nur dann eine Dividende iSd Art. 10 MA dar, wenn sie nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats der ausschüttenden Gesellschaft den Einkünften aus Aktien steuerrechtlich gleichgestellt ist. Das heißt umgekehrt: Wenn die vGA nicht den Einkünften aus Aktien gleichgestellt wird, liegen keine Dividenden vor. Sofern – in dieser Konstellation – keine andere Abkommensnorm eingreift, kommt die Auffangregelung entsprechend Art. 21 MA zur Anwendung³⁵, dh, der Ansässigkeitsstaat hat die Besteuerungshoheit. In diesem Fall kommt auch die Besteuerung einer vGA weiterhin in Betracht.

Spanien geht hier jedoch mit Geltung für Sachverhalte ab 2013 einen Sonderweg und weist in einer Spezialregelung dem Belegenheitsstaat das Besteuerungsrecht zu. Damit hat der Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter keine aus der Auffangregelung abgeleitete Besteuerungshoheit mehr.

4. Fazit

Nach einer (noch nicht rechtskräftigen) Entscheidung des FG Hessen liegt bei einer Immobiliengesellschaft, unabhängig von der tatsächlichen Nutzung der Immobilie, eine vGA an die Gesellschafter – mit der ertragsteuerlichen Folge steuerpflichtiger Kapitaleinkünfte iSd § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG – vor. Entscheidend ist die bloße Nutzungsmöglichkeit des Anteilseigners. Die Bestätigung dieser Rechtsprechung durch den BFH steht noch aus. Zur Vermeidung steuerstrafrechtlicher Konsequenzen besteht jedoch ggf. bereits aktuell Handlungsbedarf. Vorsorglich sind die Angaben in den jeweiligen Steuererklärungen zu berichtigen, sofern die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Im Hinblick auf die Höhe der Kapitaleinkünfte ist der fiktive Mietwert anzusetzen. Noch nicht abschließend geklärt ist, ob bei

29 Anzusetzen ist nach der Rechtsprechung der Mietwert, ggf. sind die Kosten, die der Gesellschafter trägt, jedoch gegenzurechnen, s. o.

30 Olfen/Plattes/Meinecke DStR 2016, 355 (359).

31 Entspricht der Regelung in Art. 22 DBA-Spanien 1966.

32 Der Staat, in dem Einkünfte aus Vermögen erzielt werden, hat das Recht, eine Vermögensteuer zu erheben.

33 Behrens in Wassermeyer, DBA, Stand Juli 2021, DBA-Spanien Art. 6 Rn. 12.

34 Vgl. BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024, DStR 2013, 2100.

35 Wassermeyer/Kaaser in Wassermeyer, DBA, Stand Juli 2021, OECD-MA 2017 Art. 21 Rn. 39a.

RECHTSPRECHUNG

einer leerstehenden Immobilie auf die übliche Nutzungsdauer entsprechender Ferienimmobilien abzustellen ist, wofür gute Argumente sprechen. Zu berücksichtigen ist außerdem, dass etwaige Kosten und Aufwendungen, die der Gesellschafter trägt, verdeckte Einlagen sind. Eine steuerpflichtige vGA liegt lediglich vor, soweit die vGA (in Form des fiktiven Mietwerts) die verdeckte Einlage überschreitet. Die Ausführungen gelten entsprechend auch für andere Wertgegenstände, die über Kapitalgesellschaften gehalten werden, zB Yachten oder Flugzeuge. Die Folgen der „Mallor-

ca-Rechtsprechung (2.0)“ stehen und fallen jedoch mit der Besteuerungshoheit des Ansässigkeitsstaats der Gesellschaft; dies hat sich für in Spanien belegene Immobilien mit der Neufassung des DBA-Spanien 2011 geändert. Nunmehr hat nach einer Sonderregelung im DBA-Spanien (in Abweichung vom OECD-MA) bei Immobiliengesellschaften der Belegenheitsstaat die Besteuerungshoheit. Damit dürfte sich das Problem der Besteuerung der vGA für in Spanien belegene Immobilien für die Veranlagungszeiträume ab 2013 erledigt haben.

RECHTSPRECHUNG

Einkommensteuer

Steuerfreie Zuschläge für tatsächlich an Sonntags-, Feiertagen oder zur Nachtzeit geleistete Arbeit

EStG § 3b; BGB § 611

1. **Tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit ist jede zu den begünstigten Zeiten tatsächlich im Arbeitgeberinteresse ausgeübte Tätigkeit des Arbeitnehmers, für die er einen Anspruch auf Grundlohn hat.**

2. **Die arbeitszeitrechtliche Einordnung der Tätigkeit nach dem Arbeitszeitgesetz ist für die Auslegung des Begriffs der tatsächlich geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit iSv § 3b Abs. 1 EStG ohne Bedeutung.**

3. **Eine konkret (individuell) belastende Tätigkeit des Arbeitnehmers verlangt § 3b EStG für die Steuerfreiheit von Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeitszuschlägen nicht. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass der Arbeitnehmer eine grundlohnbewehrte Tätigkeit tatsächlich zu den begünstigten Zeiten ausübt.**

BFH, Urt. v. 16.12.2021 – VI R 28/19

Vorinstanz: FG Düsseldorf v. 11.7.2019 – 14 K 1653/17 L, DStRE 2019, 1451

Tenor:

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des FG Düsseldorf v. 11.7.2019 – 14 K 1653/17 L, DStRE 2019, 1451 wird als unbegründet zurückgewiesen. Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Sachverhalt:

1. Streitig ist, ob im Zusammenhang mit Hin- und Rückfahrten zu Auswärtsspielen an Profisportler und Mannschaftsbetreuer geleistete Zahlungen vollumfänglich als steuerfreie Zuschläge iSd § 3b Abs. 1 EStG zu behandeln sind.
2. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, nimmt mit einer Mannschaft am Spielbetrieb einer deutschen Profiligen teil. Hierzu hat sie Berufssportler und Mannschaftsbetreuer angestellt. Diese sind ausweislich ihrer Arbeitsverträge ua verpflichtet, an Reisen (zu Auswärtsspielen), für die der Arbeitgeber auch das zu benutzende Verkehrsmittel bestimmt, teilzunehmen. Für ihre Tätigkeit erhalten Spieler und Betreuer einen monatlichen Grundlohn. Zusätzlich erhalten sie – ausweislich der jeweiligen

Vergütungsvereinbarungen bezogen auf den aus dem Grundlohn errechneten Bruttostundenlohn – monatliche Zuschläge für tatsächlich geleistete und nachgewiesene Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit in gesetzlich zulässiger Höhe.

Nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung für den Streitzeitraum (1.5.2012 bis 31.10.2015) vertrat der Beklagte und Revisionskläger (das FA) die Auffassung, dass für die Beförderungszeiten zu Auswärtsspielen, soweit diese nicht mit belastenden Tätigkeiten verbunden seien (bloßer Zeitaufwand im Mannschaftsbus), keine steuerfreien Zuschläge geleistet werden könnten. Der auf den bloßen Zeitaufwand der Spieler und Betreuer im Mannschaftsbus entfallende Teil der Zuschläge sei daher nachzusteuern. Im Einvernehmen mit der Klägerin bemaß das FA den Anteil der nachzusteuernden Beträge mit 15 % der steuerfrei geleisteten Zuschläge. Die Klägerin beantragte, die darauf entfallende Lohnsteuer nach § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zu pauschalieren. Daraufhin forderte das FA mit Bescheid v. 18.5.2016 Lohnsteuer zuzüglich Nebenabgaben iHv insgesamt 58.094,74 EUR nach.

Gegen den Lohnsteuer-Nachforderungsbescheid erhob die Klägerin nach erfolglosem Vorverfahren Klage, der das FG aus den in DStRE 2019, 1451 veröffentlichten Gründen stattgab.

Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

Es beantragt, das Urteil des FG Düsseldorf v. 11.7.2019 – 14 K 1653/17 L, DStRE 2019, 1451 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Gründe:

II. Die Revision des FA ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass es sich bei den von der Klägerin ausgezahlten Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit auch insoweit um gemäß § 3b EStG steuerfreien Arbeitslohn handelt, als die streitigen Zuschläge auf Reisezeiten im Zusammenhang mit Hin- und Rückfahrten zu Auswärtsterminen entfallen.

Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit

1. Nach § 3b Abs. 1 EStG sind Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, steuerfrei, soweit sie bestimmte Prozentsätze des Grundlohns nicht übersteigen.

a) Nach Abs. 2 S. 1 Hs. 1 dieser Vorschrift ist Grundlohn der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht. Der laufende Arbeitslohn ist,