



Gestaltung einer Zukunft ohne S.L.

Der Giftschrank der verdeckten Gewinnausschüttung
zwingt zum Handeln

Sie sind der Kapitän, wir die Lotsen

Mit 80 Mitarbeitern, davon 16 Steuerberater
und Rechtsanwälte, sind wir Ihre deutschsprachigen Partner
auf Mallorca und in Spanien.

Inhalt

1.	Einleitung	5
1.1	Mandantendepesche - Mallorca 2030 - WEGWEISER.....	5
1.2	Verstehen und verstanden werden	5
1.3	Deutschland und die spanische Immobilien S.L.	6
2.	Was ist passiert? - Was ist das Problem?	7
2.1	Alte Regelungen aus spanischer Sicht.....	7
2.2	BFH-Urteil „verdeckte Gewinnausschüttung“ aus dem Jahr 2013.....	7
2.3	BFH-Urteile „verdeckte Gewinnausschüttung“ aus dem Jahr 2016.....	8
2.4	BFH-Definition der „Kostenmiete“	10
2.5	Trauriges Fazit.....	11
3.	Gibt es eine Zukunft ohne S.L.?	12
3.1	Mögliche Lösungen.....	12
3.2	Interaktive vGA-Berechnungstabelle	13
4.	Liquidation der S.L.	14
4.1	Grundlagen.....	14
4.2	Interaktive Berechnung der Steuern bei Auflösung einer S.L.	17
4.3	Steuerliche Auswirkungen in Deutschland	18
4.4	Unterlagen, Abwicklungskonzept und Umsetzung	19
4.5	Einlagenrückgewähr nach § 27 Abs. 8 S. 3 KStG	20
4.5.1	Grundlagen.....	20
4.5.2	Antragstellung	21
4.5.3	Was ist in Liquidationsfällen zu beachten?.....	23
4.5.4	BMF-Schreiben vom 04. April 2016.....	24
5.	Umwandlung der S.L. in eine spanische KG	26
5.1	Grundlagen.....	26
5.2	Komplexe Arbeitsschritte.....	27
5.3	Auswirkungen bei der Vermögensteuer.....	28
5.4	Transparenz bei der Einkommen- und Vermögensteuer.....	28
5.5	Schlussfolgerung.....	30
5.6	Aspekte der Körperschaftsteuer	30
6.	Die „passive Entstrickung“	30
6.1	Grundlagen	30
6.2	Beispiel über die Auswirkungen.....	31

7.	Was Sie noch wissen sollten.....	33
7.1	Handlungsbedarf bei der Kommunikation mit Behörden.....	33
7.2	BFH winkt selbstgenutzte Mallorca-Villa durch	37
7.3	Meldepflichten in Deutschland nach § 138 AO	39
8.	Ansprechpartner	42
9.	Kontaktanfrage	43

1. Einleitung

1.1 Mandantendepesche - Mallorca 2030 - WEGWEISER

Aufgrund der steigenden Komplexität länderübergreifender Sachverhalte haben wir uns entschlossen, wichtige Themenbereiche im Rahmen unserer Mandantendepeschen und der Schriftenreihe „Mallorca 2030“ unter dem Titel „WEGWEISER“ monografisch zu behandeln. Der vorliegende WEGWEISER erklärt die rechtlichen und ertragsteuerlichen Möglichkeiten, um den Giftschrank der „verdeckten Gewinnausschüttung“ zu neutralisieren. Neben Links und interaktiven Berechnungstabellen erhalten Sie auch Informationen und Erläuterungen zu wichtigen angrenzenden Themen.

1.2 Verstehen und verstanden werden

Gemeinsam mit unserer Mandantschaft sind wir für die privaten und unternehmerischen Interessen tätig. Wir achten insbesondere darauf, dass wir alle Beteiligten verstehen und auch selbst verstanden werden. Je mehr Menschen aus verschiedenen Ländern und Kulturen aufeinandertreffen, umso wichtiger ist effiziente Kommunikation. Das gilt insbesondere für Krisensituationen die durch die neue BFH-Rechtsprechung bei Immobilieneigentum über eine spanische Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Sociedad Limitada - S.L.) ausgelöst wurden.

Unter dieser Prämisse haben wir unseren Wegweiser „Gestaltung einer Zukunft ohne S.L.“ so aufgebaut, dass die für eine Entscheidung relevanten Fakten und Bedingungen vorrangig dargestellt und erklärt werden. Da wir grundsätzlich lieber über Lösungen anstatt über Probleme reden, zeigen wir selbstverständlich Möglichkeiten, um das Problem der „verdeckten Gewinnausschüttung“ mit allen seinen Risiken und Nebenwirkungen auszuschalten.

Leider zeigt die Praxis, dass qualifizierte Beratung oft zu spät eingeholt wird, um den steuerlich optimalen Weg wählen zu können. Die bestehenden Steuergesetze in beiden Ländern, die Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens und die Neuerungen sowohl auf jeweiliger staatlicher wie auch auf regionaler Ebene sind zu beachten. Dieser umfangreiche Gesetzescocktail kann signifikante Verstimmungen auslösen, wenn man nicht alle Bestandteile kennt und vor der Anwendung auf Verträglichkeit überprüft.

Auf Grundlage der Vereinbarungen über den AIA (**A**llgemeiner **I**nformations-**A**ustausch) sind am 30. September 2017 die ersten Datenpakete zwischen Spanien und Deutschland ausgetauscht worden. Es ist daher nicht mehr die Frage ob, sondern nur wann man seitens der deutschen Finanz- oder Strafbehörden auf eventuelle Ungenauigkeiten oder Auslassungen hingewiesen wird.

1.3 Deutschland und die spanische Immobilien S.L.

Das Problem der spanischen Immobiliengesellschaften liegt bei dem hier behandelten Thema weniger in Spanien als primär bei der deutschen neuen Rechtsprechung. Das hat zur leidigen Konsequenz, dass Sie bei spanischen Strukturen mehr auf die Auswirkungen durch die deutsche Steuergesetzgebung achten müssen, als auf die in Spanien. Aufgrund unserer nachhaltigen Kenntnisse über die deutsche und spanische Gesetzgebung werden wir von deutschen Steuerberatern/Wirtschaftsprüfern und Rechtsanwälten häufig bei Betriebsprüfungen zum Thema „spanische Immobilien S.L.“ hinzugezogen. Wir bereiten dann die Unterlagen mit den Erläuterungen der spanischen Rechts- und Steuervorschriften für die deutschen Behörden entsprechend auf und stehen für Fragen der Beteiligten und Behörden zur Verfügung. Somit liegt ein reichhaltiger Erfahrungsschatz über die Vorgehensweise und Zielsetzungen der deutschen Finanzverwaltungen vor, wenn diese spanische Ferienimmobilien betreffen und auf Steuernachzahlungen der Eigentümer und Nutzer abzielen.

Bei den Betriebsprüfungen in Deutschland werden mittlerweile immer „Fachberater für Auslandsbeziehungen“ hinzugezogen. Diese Fachberater sind ausgezeichnet ausgebildet und beherrschen die Themen der „verdeckten Gewinnausschüttung“ wie auch die dabei aufgeworfenen komplementären Fragen der „passiven Entstrickung“ und der „Einlagenrückgewähr“.

Wir beschreiben in diesem WEGWEISER die wesentlichen Angriffsflächen, die von den „Fachberatern“ ins Visier genommen werden, was beim Steuerpflichtigen zu signifikanten Auswirkungen führen kann, d.h. hohe Steuernachzahlungen, Strafen, und u.U. auch strafrechtliche Konsequenzen. Es handelt sich um folgende Themenkomplexe:

- ▶ **Verdeckte Gewinnausschüttung:** Anhand von interaktiven Berechnungstabellen können Sie ihre eigene vGA berechnen. Um die dramatischen Auswirkungen zu vermeiden zeigen wir Wege, um in Zukunft die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zu vermeiden.

- ▶ **Passive Entstrickung:** Dieser steuerliche Tatbestand, der aufgrund des Inkrafttretens des neuen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Spanien im Jahr 2013 bei deutschen Anteilseignern ausländischer Kapitalgesellschaften ausgelöst wurde, wird ebenso dargestellt wie notwendige Handlungen.
- ▶ **Einlagenrückgewähr:** Um signifikante Nachteile im Fall einer Kapitalherabsetzung oder Liquidation bei einer spanischen Kapitalgesellschaft zu vermeiden, bedarf es zwingend eines entsprechenden Antrags in Deutschland.

2. Was ist passiert? - Was ist das Problem?

2.1 Alte Regelungen aus spanischer Sicht

Bis zum Jahr 2007 war der Erwerb einer Ferienimmobilie über die Struktur einer S.L. ein sehr interessantes spanisches Modell. Neben der Ersparnis der Grunderwerbsteuer hatte man beim Verkauf lediglich 15 % Körperschaftsteuer zu zahlen. Kaufte man die Immobilie hingegen als Privatperson, musste man neben der Grunderwerbsteuer beim Verkauf 35 % Einkommensteuer auf den Gewinn bezahlen. Der spanische Gesetzgeber hat diese (Spar-) Möglichkeiten nach und nach alle abgeschafft. Heute erfolgt die Besteuerung bei einer S.L. nach den allgemeinen Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes. Der Gewinn der Gesellschaft wird mit 25 % versteuert. Wenn die Gewinne dann an den deutschen Anteilseigner (natürliche Person) ausgeschüttet werden, behält der spanische Staat 15 % Quellensteuer auf die Dividende ein. In Deutschland erfolgt die Dividendenbesteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren, wobei die in Spanien einbehaltene Quellensteuer angerechnet wird. Die finale Endsteuerbelastung ohne Kirchensteuer liegt dann bei ca. 46 %. So weit in Kurzform die spanische Sicht der Dinge.

2.2 BFH-Urteil „verdeckte Gewinnausschüttung“ aus dem Jahr 2013

In Deutschland hat der Bundesfinanzhof (BFH) nach einem über zehn Jahre dauernden Verfahren im Jahr 2013¹ ein Urteil gefällt, bei dem die Überlassung einer Ferienimmobilie in Andratx (Mallorca) zu einer „verdeckten Gewinnausschüttung“ (vGA) geführt hat. Mit einem Paukenschlag hat der BFH dieser weit verbreiteten Gestaltung aus deutscher steuerlicher Sicht eine Absage erteilt, indem er feststellt, dass die Nutzungsüberlassung an den oder die Gesellschafter als vGA nach Art. 10 Abs 3 i.V.m. Abs. 1 des Doppel-

¹ BFH v. 12.6.2013 - IR 109-111/10

besteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Spanien² zu behandeln ist. In diesem Urteil wurde eine **marktübliche Miete** angesetzt, die als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der vGA herangezogen wurde.

2.3 BFH-Urteile „verdeckte Gewinnausschüttung“ aus dem Jahr 2016

Im Jahr 2016 hat der BFH in drei gleichlautenden Urteilen³ klargestellt, dass bei der Überlassung von Immobilien an den Gesellschafter, Geschäftsführer oder nahestehende Personen **immer die Kostenmiete** zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags gilt. Im Jahr 2013 hat der BFH noch von Marktmiete gesprochen. Ebenfalls wurde bei der bisherigen Betrachtung über die Gewinnerwartung (Totalüberschussprognose) einer Immobilie regelmäßig auch ein möglicher Veräußerungsgewinn inkludiert.

Das ist insbesondere auf Mallorca mit ein häufig vorliegender Grund für den Erwerb einer Immobilie, was durch die Immobilienpreisentwicklung der letzten dreißig Jahre nachhaltig bestätigt wird. Diese Sichtweise wurde vom BFH ebenfalls aufgegeben. Die Vermietung muss lt. BFH aus dem Jahr 2016 für jedes Jahr der Betrachtung kostendeckend sein und ein angemessener Gewinnaufschlag darf ebenso nicht fehlen.

Der BFH argumentiert wie folgt: Die Finanzämter sind zutreffend von verdeckten Gewinnausschüttungen ausgegangen. Zwar habe eine Kapitalgesellschaft keine außerbetriebliche Sphäre, weshalb jedes Wirtschaftsgut – grundsätzlich unabhängig von der Motivation zur Anschaffung – zum betrieblichen Bereich gehöre. Allerdings schließe dies nicht aus, dass aus einer Investition resultierende Verluste als vGA zu qualifizieren sein könnten. Eine vGA sei zwar nicht schon deshalb anzunehmen, weil ein Geschäft das Risiko hoher Verluste mit sich bringt, da das Inkaufnehmen solcher Risiken der unternehmerischen und kaufmännischen Freiheit unterliege. Allerdings verhalte es sich anders, wenn die Kapitalgesellschaft nicht aus eigenem Gewinnstreben, sondern zur Befriedigung privater Interessen seiner Gesellschafter handle. Die Abgrenzung erfolge nach den Kriterien, die auch für die Abgrenzung zwischen Einkunftszielung und Liebhaberei herangezogen werden.

² 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 3. Februar 2011 (BGBl. II 2012, 18, 329; BStBl. I 2013, 349 und 363)

³ BFH Urteile vom 27.7.2016, I R 8/15; I R 12/15; I R 71/15

Im Rahmen des durchzuführenden Fremdvergleichs sei zu berücksichtigen, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nur dann bereit sei, die laufenden Aufwendungen für den Ankauf, den Ausbau und die Unterhaltung eines Einfamilienhauses zu privaten Wohnzwecken eines Gesellschafters der Kapitalgesellschaft zu tragen, wenn der Gesellschaft diese Aufwendungen in voller Höhe erstattet würden und die Gesellschaft zudem einen angemessenen Gewinnaufschlag erhalte.

Dies ergebe sich bereits daraus, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter grundsätzlich kein Einfamilienhaus zur Weitervermietung anschaffen würde, wenn die Miete nicht die Kosten und einen angemessenen Gewinnaufschlag abdecke. Zudem würde sich ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht damit zufrieden geben, dass die Investition in ferner Zukunft einen Gewinn abwerfe. Bei dem durchzuführenden Fremdvergleich sei auf die Lage im jeweils zu beurteilenden Veranlagungszeitraum zu achten.

Nicht relevant sei, ob die Investition bei rückschauender Betrachtung wirtschaftlich sinnvoll war oder nicht. Zwar würden vorübergehende Verluste in einer Anlaufphase jedenfalls dann nicht auf ein Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht hindeuten, wenn der Unternehmer auf sie mit betriebswirtschaftlich sinnvollen Maßnahmen reagiere.

Das bedeute aber nicht, dass im Zusammenhang mit der Prüfung einer vGA generell die Grundsätze für die Einkünfteermittlung aus Vermietung und Verpachtung – z. B. die Erzielbarkeit eines Totalgewinns über einen gedachten Vermietungszeitraum von 30 Jahren – gelten würden. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde eine Vermietung zu marktüblichen, aber nicht kostendeckenden Bedingungen nur dann ausnahmsweise in Betracht ziehen, wenn er bezogen auf den jeweils zu beurteilenden Veranlagungszeitraum bereits von der Erzielbarkeit einer angemessenen Rendite ausgehen könne. Dies gelte sowohl unabhängig davon, ob ein Gebäude (Einfamilienhaus) nur teilweise vermietet werde als auch unabhängig davon, ob ein aufwändig ausgestattetes Einfamilienhaus vermietet werde.

Vorliegend sei in beiden Fällen nicht von der Erzielbarkeit einer entsprechenden Rendite ausgegangen worden, womit die Vermietung nur zur Befriedigung privater Interessen des Gesellschafters erfolgt sei, nicht hingegen auf Grund des Gewinnstrebens der Gesellschaft. Somit halte die Vorteilsgewährung keinem Fremdvergleich stand.

Soweit die Begründung des BFH. Das hört sich beim ersten Lesen zuerst einmal nicht besonders schlimm an. Da der BFH in seinen Urteilen aber auch definiert hat, was er unter dem Begriff „Kostenmiete“ versteht, wird erst deutlich, welche Auswirkungen die neue Rechtsprechung hat. Wenn Sie den nächsten Abschnitt lesen, werden Sie erkennen, dass die Grundsätze von solidem kaufmännischem und wirtschaftlichem Verständnis bei den Richtern des BFH leider unbekannt zu sein scheinen.

2.4 BFH-Definition der „Kostenmiete“

Grundlage der Berechnung der Kostenmiete ist nach Ansicht des BFH die „Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz“⁴, auch „Zweite Berechnungsverordnung“ genannt, wobei steuerliche Vorteile, die der Kapitalgesellschaft unabhängig von der Vorteilszuwendung an den Gesellschafter zustehen (z.B. AFA für Baudenkmäler), hiervon abweichend nicht zu berücksichtigen sind, soweit sie die reguläre AFA (§ 7EStG) übersteigen. Einzubeziehen ist jedoch eine Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals in Höhe von 4,5 %.

Zusätzlich wird der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter einen angemessenen Gewinnaufschlag verlangen, den der BFM mit 5 % ansetzt. Im nächsten Abschnitt zeigen wir anhand eines Beispiels, welche fatalen Auswirkungen das hat.

Um die Auswirkungen besser zu verstehen, haben wir folgendes Beispiel gebildet:

Immobilie auf Mallorca mit einem Wert von 5.000.000,00 €

Kaufpreis	5.000.000,00 €
Anteil des Gebäudes	4.100.000,00 €
Anteil des Grundstücks	900.000,00 €
Finanzierung durch Eigenkapital	5.000.000,00 €
Neue Heizungsanlage	100.000,00 €

⁴ BGBl 1990, 2178, gültig ab 01.08.1984, neugefasst 12.10.1990; zuletzt geändert durch Art. 78 Gv. 23.11.2007 I 2614

Berechnung nach neuer BFH-Rechtsprechung

Kapitalverzinsung 4,5 % von 5.000.000,00 €	183.900,00 €
Gebäude-AfA 1 % von 4.100.000,00 €	41.000,00 €
Heizungsanlage 10 % von 100.000,00 €	10.000,00 €
Gewinnaufschlag 5 % (234.900,00 € x 5 %)	11.745,00 €
Summe/Kostenmiete lt. BFH	246.645,00 €
./. bisher angesetzte Miete - hier wird die in den Steuererklärungen angesetzte Miete in Spanien angesetzt. In unserem Beispiel gehen wir von der normalen Marktmiete von 6.000,00 € pro Monat aus. Das entspricht den Erfahrungswerten.	72.000,00 €
Differenz ist gem. BFH als vGA zu behandeln	174.645,00 €

Steuernachzahlung beim Gesellschafter

Zusätzliche steuerpflichtige Einkünfte	174.645,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	174.645,00 €
Steuersatz des Anteilseigners gem. § 32 a EStG - 45 %	78.590,25 €
+ Soli 5,5 %	4.322,46 €
Gesamtsteuerbelastung*	82.912,71 €
In Prozent	47,48 %
Es sind Nachzahlungen bis zu 10 Jahren (deutsche Verjährungsfrist) möglich*	ca. 820.000,00 €

* die genannten Beträge beinhalten keine Strafen und Zinsen

Anhand des Berechnungsbeispiels wird klar, dass der BFH zu dem Ergebnis kommt, dass bei einer Wohnimmobilie eine Rendite von 6,4 % erwirtschaftet werden soll. Es steht uns nicht zu, über diesen Ansatz zu lamentieren, halten diese Rendite im augenblicklichen wirtschaftlichen Umfeld aber keinesfalls für realisierbar.

2.5 Trauriges Fazit

Durch die weitgehend gleichlautenden drei Urteile des obersten fiskalischen Rechtsprechungsorgans ist es wohl ausgeschlossen, noch unter der Kostenmiete eine vGA zu vermeiden. Würde man die Kostenmiete nach der Definition des BFH wirklich bezahlen, um eine vGA zu vermeiden, gilt zu bedenken, dass diese Miete aus versteuertem Geld zu entrichten ist und somit in der spanischen Kapitalgesellschaft einer nochmaligen Besteuerung mit 25 % unterliegt.

Wenn dann die freien liquiden Mittel dem Gesellschafter zufließen sollten, ist in Spanien eine Quellensteuer in Höhe von 15 % zu entrichten. In Deutschland ist auf diesen Ausschüttungsbetrag dann die Abgeltungssteuer oder die Steuer nach dem Teileinkünfteverfahren, unter Abzug der in Spanien gezahlten Quellensteuer, fällig. Die Gesamtsteuerbelastung beträgt final ca. 47 %.

Damit dürfte die Struktur, eine Wohnimmobilie – hier eine Ferienimmobilie in Spanien – über eine Kapitalgesellschaft zu erwerben, aus monetären Gründen ad absurdum geführt worden sein. Bedenken Sie bitte, dass die hier behandelte Thematik auch für eine deutsche GmbH gilt, die direkt – d.h. ohne Zwischenschaltung einer S.L. – eine spanische Immobilie erworben hat. Der BFH wird durch seine neue Rechtsprechung zum leistungsfähigen Futterlieferanten für ein steuerhungriges Staatswesen.

3. Gibt es eine Zukunft ohne S.L.?

3.1 Mögliche Lösungen

Wie wir gesehen haben, können die steuerlichen Auswirkungen dramatisch sein. Bevor wir aber über Lösungsmöglichkeiten sprechen, müssen wir nochmals eine kurze Standortbestimmung vornehmen.

- ▶ Die Auswirkungen der neuen BFH-Rechtsprechung betreffen nicht nur eine spanische S.L., sondern auch eine deutsche GmbH, die entweder das Immobilieneigentum direkt oder auch als Anteilseigner einer spanischen S.L., besitzt. Wenn wir auf den folgenden Seiten über die Lösungsmöglichkeiten schreiben, muss bewusst sein, dass zwingend auch die Auswirkungen in Deutschland bedacht und diskutiert werden müssen.
- ▶ Die Auswirkungen in Deutschland sind insbesondere die ertragsteuerlichen Konsequenzen. Es gilt insoweit die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes zu prüfen, um evtl. eine Entstrickung (Auflösung stille Reserven) zu vermeiden. Der deutsche und der spanische Steuerberater müssen somit einen intensiven fachlichen Austausch vornehmen.
- ▶ In Bayern wird **jede** Feststellung zu dem hier behandelten Thema an die Straf- und Bußgeldstelle weitergeleitet. Es wird also ein Strafverfahren eingeleitet. Aus anderen Bundesländern ist uns diese Handhabung bisher nicht bekannt.

Wir sehen drei Lösungsmöglichkeiten:

- ▶ Liquidation der S.L.
- ▶ Umwandlung der S.L. in eine spanische Kommanditgesellschaft.
- ▶ Man lässt alles, wie es ist, und nimmt die Höhe der Kostenmiete in Kauf.

Bevor wir detailliert auf die beiden ersten Lösungsmöglichkeiten eingehen, können Sie anhand der folgenden interaktiven vGA-Berechnungstabelle die Auswirkungen der vGA in Deutschland errechnen (vorbehaltlich der Feststellungen der Betriebsprüfer).

3.2 Interaktive vGA-Berechnungstabelle

Simulation der Höhe einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) auf Grundlage der Kostenmiete



Annahmen		
Immobilien Gesamtwert		7.000.000,00 €
Anteil Grund und Boden		1.500.000,00 €
Höhe des Gesellschafterdarlehens		0,00 €
Zinssatz des Gesellschafterdarlehens		3,50 %
Zinssatz des Eigenkapitals - BFH sagt 4,5 %. Bei einigen Betriebsprüfungen haben wir uns auf 3,5 % einigen können. Deshalb setzen wir hier 3,5 % an		3,50 %
Wohnfläche der Immobilie (nach spanischer Maßgabe) in m ²		1.175 m²
davon Wohnfläche nach deutschen Maßstäben		85,00 %
Jährliche laufende Unterhaltungskosten für die Immobilie (Durchschnitt)		18.000,00€
Fiktive Einnahmen nach II. BV (pro Jahr)		
Kapitalverzinsung (§ 19 Abs. 1 II. BV)		
Anteil Eigenkapital (§ 20 Abs. 1, Abs. 2 S. 1 II. BV)	3,50%	245.000,00 €
Anteil Gesellschafterdarlehen (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 II. BV)	3,50%	0,00 €
Gebäude-AfA (§ 25 Abs. 2 II. BV)	1,00%	55.000,00 €
Instandhaltungskosten (§ 28 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 II. BV: 7,10 € je qm für folgende Fläche in m ²)	1000 m²	7.000,00 €
Gewinnzuschlag (5 % auf die vorstehenden Positionen)	5,00%	15.355,00 €
	Gesamt:	322.455,00 €
Ortsübliche Miete pro Jahr - Betrag lt. spanischer Steuererklärung		72.000,00 €
Differenz zwischen ortsüblicher Miete und Kostenmiete nach II. BV ist vGA		250.455,00 €

Gewinn auf Ebene der spanischen S.L.



Ertrag:		
Jahresmiete gem. spanischer Steuererklärung		72.000,00 €
Aufwand:		
Zinsen für Gesellschafterdarlehen		0,00 €
AfA (Artikel 12.1.a des spanischen KStG) 1% bis 2 % ist möglich	1,00 %	55.000,00 €
Verwaltungskosten etc. (Durchschnitt)		18.000,00 €
Jahresüberschuss		- 1.000,00 €

4. Liquidation der S.L.

4.1 Grundlagen

Wenn man sich damit auseinandersetzt, die S.L. zu liquidieren, sollte man als ersten Schritt den Marktwert der Immobilie durch ein Gutachten festlegen lassen. Der Gutachter oder die Gutachterin sollte am besten sowohl in Spanien als auch in Deutschland als vereidigte Person zugelassen sein, um im Streitfall das Gutachten und den festgestellten Wert vor den Finanzgerichten in beiden Ländern verteidigen zu können. Das deutsche Finanzamt ist keinesfalls an den Marktwert gebunden, der von den spanischen Behörden festgestellt wird. Eine eigene deutsche Wertfestlegung, die von der spanischen Wertermittlung abweicht, ist rechtlich nur in Deutschland angreifbar und muss dann vom Gutachter verteidigt werden.

Wenn dann der Marktwert gutachterlich festgelegt ist, sollte eine Simulationsrechnung vorgenommen werden, um die gesamte Steuerlast zu ermitteln, die durch eine Liquidation entsteht. Im „4.2 Interaktive Berechnung der Steuern bei Auflösung einer S.L.“ auf Seite 17 ist eine interaktive Berechnungstabelle zu finden, mit der die spanische Gesamtsteuerlast errechnet werden kann.

In Kenntnis der entstehenden Steuerlast und der Entscheidung, die Liquidation mit der entsprechenden Steuerlast durchzuführen, müssen dann u.a. die folgenden steuerlichen Schritte vorgenommen werden:

- ▶ Wenn in der Gesellschaft Gesellschafterdarlehen vorhanden sind, muss eine Kapitalerhöhung durchgeführt werden, d.h. das Darlehen des Gesellschafters wird in Kapital gewandelt. Die Kapitalerhöhung bewirkt, dass der Teilhaber, der das Geld ausgeliehen hat, einen entsprechend höheren Beteiligungswert an der spanischen Gesellschaft erhält. Aufgrund der derzeitigen Rechtslage in Spanien löst die Kapitalerhöhung keine Steuerzahlung aus. Es fallen aber sonstige Kosten wie Notar, Handelsregister, Übersetzungen und Honorare für Fachdienstleistungen wie Steuerberater und Rechtsanwalt an. Diese Kosten sollten vor dem Liquidationstermin gezahlt werden, damit sie in der Liquidationsbilanz berücksichtigt werden können.
- ▶ Erstellung der Liquidationsbilanz, die der Notarurkunde beigelegt wird.
- ▶ **WICHTIG:** Die deutschen Vorschriften des § 27 Abs. 8 S. 3 KStG – durch Erstellung einer entsprechenden Vollmacht – müssen vor oder während des Notartemins mit berücksichtigt werden. Lesen Sie **unbedingt** auch die Erläuterungen zu diesem Thema („4.5 Einlagenrückgewähr nach § 27 Abs. 8 S. 3 KStG“ auf Seite 20).

Wenn die Liquidation dann erfolgt ist, werden folgende Steuern in Spanien fällig:

- ▶ Gemeindeabgabe auf die Wertsteigerung von Grundstücken von Siedlungsimmobilien (sog. Plusvalía). Die S.L. hat diese Gebühr für den Zeitraum zu zahlen, in dem sie Inhaberin des Grundstücks war. Der zu zahlende Gesamtbetrag richtet sich nach dem Katasterwert des Grundstücks, der von der Verwaltungsbehörde festgelegt wurde (sog. Catastro). *Rechtsgrundlage: Artikel 104-110 der spanischen Gesetzesverordnung 2/2004 vom 5. März, durch welche die Neufassung der Richtlinie der lokalen Finanzämter verabschiedet worden ist.*
- ▶ Körperschaftsteuer (IS). Hat die S.L. einen Veräußerungsgewinn erzielt, da der Übertragungswert (Marktwert) höher als der Buchwert des Grundstücks ist, wird Körperschaftsteuer fällig. Dieser Gewinn wird mit 25 % des Gesamtjahresgewinns besteuert. *Rechtsgrundlage: Artikel 10; 18.1 und 2.a; 29.1 des Körperschaftsteuer-Gesetzes 27/2014, vom 27. November.*

- ▶ Einkommensteuer für Nichtresidenten (IRNR) wird fällig, wenn die Gesellschafter nicht in Spanien ansässig sind, sondern ihren (steuerlichen) Wohnsitz in Deutschland haben. Gemäß Artikel 13.2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Spanien und Deutschland werden Veräußerungsgewinne aus Aktien/Beteiligungen, deren Aktiva zu mehr als 50 % aus Immobilienbesitz bestehen, in jenem Land besteuert, in dem sich die Immobilie befindet. Der Kapitalgewinn ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Anschaffungspreis der Beteiligungen und dem Verkaufspreis der Anteile und unterliegt in Spanien einer Steuer in Höhe von 19 %. Dieser Veräußerungsgewinn ist auch in der Steuererklärung in Deutschland anzugeben, wobei zu beachten ist, dass die in Spanien bezahlte Steuer abgezogen werden kann, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. *Rechtsgrundlage: Artikel 22.2.b.ii des DBA (ES-DE); Artikel 13.1.i.3º, 25.1.f.3º der spanischen Gesetzesverordnung 5/2004 vom 5. März, durch welche die Neufassung der Richtlinie über Einkommensteuer für Nichtansässige verabschiedet worden ist.*
- ▶ Gesellschaftsteuer. Von den Gesellschaftern ist eine Gesellschaftsteuer in Höhe von 1% auf den tatsächlichen Wert des durch die Liquidation erhaltenen Vermögens abzuführen. *Rechtsgrundlage: Artikel 1.1.2º, 19.1.1º; 26 der spanischen Gesetzesverordnung 1/1993 vom 24. September, durch welche die Neufassung der Richtlinie über vermögensrechtliche Übertragungen und beurkundete Rechtsakte (Grunderwerb- und Stempelsteuer) verabschiedet worden ist.*

Im folgenden Abs. können Sie mit unserer interaktiven Berechnungstabelle Ihre persönliche Steuerlast durch die vGA errechnen.

4.2 Interaktive Berechnung der Steuern bei Auflösung einer S.L.

LIQUIDATION EINER SOCIEDAD LIMITADA MIT ÜBERTRAGUNG DER IMMOBILIE AUF DEN GESELLSCHAFTER ALS NATÜRLICHE PERSON

1. GEMEINDESTEUER auf WERTSTEIGERUNG des GRUNDSTÜCKS (Plusvalía)

Katasterwert (IBI) des Grundstücks	10.000,00 €
Die Berechnung ist bei jeder Gemeinde unterschiedlich / Beispielrechnung einer Gemeinde	
Jährlicher Prozentsatz (je Gemeinde unterschiedlich)	2,50 %
Jahre seit Erwerb (Beispiel Erwerb im Jahr 1998)	Jahre 20
Steuersatz (je Gemeinde unterschiedlich)	28,00 %
GESAMTBETRAG WERTZUWACHSSTEUER	1.400,00 €

2. KÖRPERSCHAFTSTEUER (Impuesto sobre Sociedades)

BUCHWERT der LIEGENSCHAFT	500.000,00 €
Wert von Grund und Boden	200.000,00 €
Wert des Gebäudes	300.000,00 €
MARTKWERT ZUM ZEITPUNKT DER ÜBERTRAGUNG	1.000.000,00 €
Vorläufiger GEWINN aus der EIGENTUMSÜBERTRAGUNG	500.000,00 €
BEMESSUNGSGRUNDLAGE 2018	483.600,00 €
Veräußerungsgewinn aus der Eigentumsübertragung	500.000,00 €
Gemeindesteuer auf Wertsteigerung des Grundstücks	-1.400,00 €
Kosten der Liquidation (Notar, Grundbuch- bzw. Katasteramt, Steuerbüro, etc.)	-15.000,00 €
Verlustvorträge - soweit vorhanden und nach spanischen Vorschriften anerkannt können diese bei der Ermittlung der Zahllast der Körperschaftsteuer in Abzug gebracht werden.	0,00 €
BESTEUERBARE BEMESSUNGSGRUNDLAGE nach Abzug der Verlustvorträge	483.600,00 €
Steuersatz	25,00 %
GESAMTBETRAG KÖRPERSCHAFTSTEUER	120.900,00 €

3. EINKOMMENSTEUER für NICHTRESIDENTEN (Impuesto sobre la Renta de No Residentes)

Gezeichnetes Kapital		3.000,00 €
Kapitalerhöhung/Einbringung durch Gesellschafter oder Umwandlung von Darlehen		497.000,00 €
ANSCHAFFUNGSWERT der BETEILIGUNG an Muster SL		
MARTKWERT ZUM ZEITPUNKT DER ÜBERTRAGUNG		1.000.000,00 €
Gemeindesteuer auf Wertsteigerung des Grundstücks		-1.400,00 €
Körperschaftsteuer		-120.000,00 €
Kosten der Liquidation (Notar, Grundbuch- bzw. Katasteramt, Steuerbüro, etc.)		-15.000,00 €
LIQUIDATIONSWERT		862.700,00 €
Vorläufiger Gewinn (Differenz zwischen Anschaffungs- und Liquidationswert)		362.700,00 €
Gesellschaftsteuer (Operaciones Societarias)	1,00 %	-8.627,00 €
ENDGÜLTIGER KAPITALERTRAG		354.073,00 €
Gültiger Steuersatz auf Vermögensgewinne für EU- und Nicht-EU-Ausländer		19,00 %
GESAMTBETRAG EINKOMMENSTEUER FÜR NICHTRESIDENTEN*		67.273,87 €

* gemäß Artikel 13.2 des Doppelbesteuerungsabkommens (Spanien-Deutschland) können Veräußerungsgewinne aus Aktien/Beteiligungen von Gesellschaften, deren Aktiva zu 50 % oder mehr aus Immobilien bestehen, in dem Land besteuert werden, in dem sich die Immobilien befinden.

Gemäß Art. 22.2.b.ii DBA muss die deutsche Steuerverwaltung die in Spanien gezahlte Steuer anrechnen.

4. GESELLSCHAFTSTEUER (Operaciones Societarias)

Realer Wert des durch die Liquidation erhaltenen Vermögens		862.700,00 €
Steuersatz		1,00 %
GESAMTBETRAG GESELLSCHAFTSTEUER		8.627,00 €
GESAMTE STEUERBELASTUNG IN SPANIEN (1+2+3+4)		198.200,87 €

4.3 Steuerliche Auswirkungen in Deutschland

Der Kapitalgewinn, der sich aus der Differenz zwischen dem Anschaffungspreis der Beteiligungen und dem Verkaufspreis der Anteile ergibt, unterliegt in Spanien einer Steuer in Höhe von 19 %. Dieser Veräußerungsgewinn ist auch in der Steuererklärung in Deutschland anzugeben, wobei zu beachten ist, dass die in Spanien bezahlte Steuer angerechnet werden kann, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. In Deutschland ist auf den Gewinn die Abgeltungssteuer oder die Steuer nach dem Teileinkünfteverfahren fällig. Diese Berechnungen sind dann gemeinsam mit dem deutschen Steuerberater vorzunehmen.

4.4 Unterlagen, Abwicklungskonzept und Umsetzung

Im Folgenden listen wir weitere Handlungen auf, die es bei der Liquidation der S.L. zu berücksichtigen und umzusetzen gilt:

- ▶ Aufbereitung der Buchhaltung für die Vorbereitung und Erstellung der Liquidationsbilanz. Besprechung der Bilanz mit dem Notar, um beim Notartermin keine bösen Überraschungen zu erleben.
- ▶ Die Liquidationsbilanz und deren Abstimmung mit den Beratern – unbedingt auch mit dem deutschen Steuerberater – und der Mandantschaft.
- ▶ Diverse Kommunikationen zwischen dem Mandanten, den deutschen Steuerberatern/Wirtschaftsprüfern und Rechtsanwälten und den spanischen Beratern um auch die Steuerbelastung und die weitreichenden Erklärungspflichten in Deutschland zu berücksichtigen.
- ▶ Kalkulation der zu zahlenden Steuern und Erstellung der Entwurfs-Steuererklärungen.
- ▶ Vorbereitung der notariellen Beurkundung: Beibringung aller notwendigen Unterlagen, detaillierte Zusammenfassung der auszuführenden Operation mit Benennung der Beteiligten, Kontrolle des Entwurfs der notariellen Urkunde, Erstellung des Modelo D1B „Declaración desinversión extranjera“.
- ▶ Anwesenheit des Beraters beim notariellen Akt – Erläuterung des Notarvertrags, falls Fragen auftauchen.
- ▶ Abholung der Originalurkunde beim Notar, um die Eintragungen bei den Ämtern und Behörden vornehmen zu können.
- ▶ Aufbereitung der externen Kosten und Steuern, Scan der Urkunde, Information an den Kunden, Buchhalter und Bank. Alle Unterlagen müssen auch dem deutschen Berater zur Verfügung gestellt werden.
- ▶ Vorbereitung und Erstellung des Modelo 600. Durchführung der Zahlung der entsprechenden Steuer nach Zahlungseingang beim betreuenden Büro.
- ▶ Einreichen der Liquidationsurkunde beim Handelsregister für deren Eintragung.

- ▶ Überprüfung des Prozesses der Eintragung, falls notwendig Korrektur von evtl. Defekten, nach Eintragung Abholung der Urkunde beim Handelsregister.
- ▶ Überprüfung der korrekten Eintragung der Urkunde beim Handelsregister, Scan der Urkunde mit allen dazugehörigen Dokumenten, Archivierung.
- ▶ Vorbereitung und Erstellung des Modelo 036, Mitteilung über die Liquidation der Gesellschaft an das Finanzamt, Beibringung der dazu notwendigen Dokumente. Information an den Mandanten und Übermittlung aller Dokumente.

4.5 Einlagenrückgewähr nach § 27 Abs. 8 S. 3 KStG

4.5.1 Grundlagen

Einlagenrückgewähr – schon wieder so eine schwierige deutsche Vorschrift, die aber **zwingend** zu beachten ist. Worum geht es bei dieser Vorschrift? In Spanien werden i.d.R. Kapitalerhöhungen oder Kapitalherabsetzungen über das Nennkapital reguliert (das Mindestnennkapital in Spanien beträgt 3.000,00 €). Teilweise wird auch das Konto „Kapitalrücklage“ verwendet, was ohne notariellen Akt möglich ist. Wenn in Spanien dann die Kapitalherabsetzungen beschlossen und umgesetzt wurde, führt das beim Anteilseigner zu einem Zufluss, der in Spanien der Gesellschaftsteuer in Höhe von 1 % (Summe der Kapitalherabsetzung) unterliegt.

Damit die Einlagenrückgewähr aus den spanischen Gesellschaften in Deutschland auch steuerfrei vereinnahmt werden kann, muss nach § 27 Abs. 8 S. 3 KStG ein entsprechender Antrag gestellt werden. Wenn der Antrag nicht gestellt wird, erfolgt eine Besteuerung der Kapitalherabsetzung mit der Ausschüttungsbelastung!

Wie dargestellt erfolgen die Einlagen entweder als Erhöhungen des Nennkapitals oder über die Kapitalrücklage. Bei der Nennkapitalherabsetzung ist in Deutschland nach unserer Kenntnis in der Fachliteratur strittig, ob für die Steuerfreiheit auf Ebene des Anteilseigners überhaupt das Verfahren nach § 27 Abs. 8 KStG notwendig ist. Laut BMF-Schreiben v. 04.04.2016, Az. IV C 2 -S 2836/08/10002 sind aber auch Nennkapitalerstattungen von der Vorschrift erfasst. Wegen der Ausschlussfrist bei fehlendem Antrag empfehlen wir deshalb zwingend aus Vorsichtsgründen eine Antragstellung.

4.5.2 Antragstellung

In Deutschland zu erfüllende Formalien:

- ▶ Der Antrag ist durch die jeweilige spanische Gesellschaft zu stellen bzw. die Liquidatoren, wenn die Gesellschaft bereits amtlich gelöscht ist.
- ▶ Die Frist für den Antrag endet am 31. Dezember des Folgejahres der Kapitalherabsetzung/-erhöhung (Ausschlussfrist).
- ▶ Zu verwenden ist der amtliche Vordruck KSt 1 F 27.
- ▶ Örtlich zuständig ist das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt), wenn die spanischen Gesellschaften in Deutschland nicht beschränkt steuerpflichtig sind, vgl. § 27 Abs. 8 S. 6 KStG.

Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) hat ein Merkblatt herausgegeben, in dem es die nach seinem Erachten notwendigen Nachweise auflistet. Zur Bearbeitung des Antrags auf die gesonderte Feststellung der Einlagenrückgewähr sind grundsätzlich folgende Angaben und Unterlagen inklusive einer Übersetzung in deutscher Sprache vorzulegen:

- ▶ Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde über die unbeschränkte Steuerpflicht des Antragstellers für den beantragten Zeitraum
- ▶ Angabe über Vermögen und Tätigkeit in Deutschland
- ▶ Aktueller Handelsregisterauszug
- ▶ Eine Firmenübersicht, aus der sich ergibt, wie die einzelnen Firmen entstanden und miteinander verbunden sind und wie lange sie bestanden haben (z.B. in Form eines Organigramms)
- ▶ Entwicklung und Nachweis der verschiedenen Bestandteile des Eigenkapitals ab dem Zeitpunkt, zu dem Einlagen erbracht wurden, deren Rückzahlung geltend gemacht werden, frühestens seit dem 01. Januar 1977

- ▶ Entwicklung des Einlagebestandes ab diesem Zeitpunkt; ab dem 01.01.2006 nach den Grundsätzen der Differenzrechnung unter Berücksichtigung des ausschüttbaren Gewinns und der Einlagenrückgewähr gemäß § 27 Abs. 1 S. 3 KStG. Zur Darstellung des fiktiven Einlagekontos finden Sie im Internetauftritt des BZSt finden Sie weitere Informationen und Hilfsmittel zur Antragstellung unter den Stichworten „Vorzulegenden Unterlagen und Berechnungen“ und „Entwicklung Einlagebestand“
- ▶ Jahresabschlüsse für den fraglichen Zeitraum mit Überleitungsrechnungen ins deutsche Steuerrecht in analoger Anwendung des § 60 EStDV
- ▶ Ggf. Darstellung der nicht in das Nennkapital getätigten Einlagen, der Veränderungen des Nennkapitals und der Leistungen in der unter dem o.g. Pfad zu findenden Übersicht Einlagen – Nennkapital – Leistungen
- ▶ Name und Anschrift des Finanzamtes, bei dem der Anteilseigner geführt wird, sowie Steuernummer, Entwicklung des Beteiligungsbuchwertes sowie die Höhe des Anteils
- ▶ Sämtliche Beschlüsse über Ausschüttungen, Einlagen, Veränderungen des gezeichneten Kapitals, Umwandlungen
- ▶ Gutachten o.ä. zur Wertermittlung eingebrachter Anteile, Forderungen oder anderer Wirtschaftsgüter
- ▶ Nachweis sämtlicher durchgeführter Ausschüttungen und Einlagen, bei Bareinlagen und Barleistungen durch Kontoauszüge (Bankbelege, aus welchen Zahlungsleistender und Zahlungsempfänger ersichtlich sind), bei Sacheinlagen durch Übertragungsverträge und Buchungsnachweise
- ▶ Empfangsvollmacht nach § 123 AO, ggf. Vertretungsvollmacht nach § 80 AO

Nicht nachgewiesene Einlagen können nicht berücksichtigt werden. Neben diesen Unterlagen kann es in Einzelfällen weiterer Angaben oder Unterlagen bedürfen. Das BZSt behält sich vor, zusätzliche Nachweise zu verlangen.

Die spanischen Unterlagen müssen inklusive einer deutschen Übersetzung eingereicht werden. Da die spanischen Gesellschaften keine jährliche Feststellung des steuerlichen Einlagekontos durchführen, muss die Historie der bisherigen Eigenkapitalentwicklung dargelegt werden, damit erkennbar ist, dass die Rückgewähr kein Eigenkapital enthält, das zuvor aus Gesellschaftsmitteln umgewandelt wurde.

Nach vorherrschender deutscher Meinung müssen nicht der handelsrechtliche Abschluss, sondern auch Steuerbilanzen der spanischen Gesellschaften eingereicht werden. Hierbei kann man jedoch die Bilanz heranziehen, die der spanischen Körperschaftsteuererklärung zugrundeliegt. Die spanischen Gesellschaften müssen nach Erteilung der Bescheinigung durch das BZSt den Holding-Gesellschaften eine Bescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG ausstellen, aus der sich der steuerfreie Betrag der Einlagenrückgewähr ergibt.

4.5.3 Was ist in Liquidationsfällen zu beachten?

Auch (Schluss-)Auskehrungen im Rahmen einer Liquidation gelten als Leistungen nach § 27 Abs. 8 S. 3 i.V.m. S. 1 KStG. In Liquidationsfällen ist zu beachten, dass eine bereits aus dem Handelsregister gelöschte Gesellschaft mangels Rechtspersönlichkeit nicht mehr antragsberechtigt ist. Ein Antrag nach § 27 Abs. 8 KStG sollte daher vor Löschung aus dem Handelsregister gestellt werden. Es empfiehlt sich, vor Löschung Vollmachten nach §§ 80, 123 AO einzureichen, damit auch nach Löschung der Gesellschaft ein Ansprechpartner für Korrespondenzen und ein Empfänger für Bescheide vorhanden ist.

Es sollte beachtet werden, dass § 80 AO durch das Gesetz zur Modernisierung des Steuerverfahrens v. 18. Juli 2016 mit Wirkung zum 1.1.2017 neu gefasst wurde.

Er regelt die Zulässigkeit der Vertretung des Steuerpflichtigen durch Bevollmächtigte als gewillkürte Vertreter sowie die Unterstützung des Steuerpflichtigen durch Beistände im steuerlichen Verwaltungsverfahren. Eine Vertretung ist in jedem Abschnitt des Steuerwaltungsverfahrens zulässig.

Sollte die Gesellschaft bereits gelöscht sein, ist eine Antragstellung ggf. im Rahmen einer Nachtragsliquidation möglich. Dies ist jedoch im Einzelfall zu prüfen.

European@ccounting steht dem deutschen Steuerberater gerne zur Verfügung, um die spanischen Unterlagen für das deutsche Finanzamt aufzubereiten. Das entsprechende Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen finden Sie im nächsten Abs..

4.5.4 BMF-Schreiben vom 04. April 2016

Normgeber: Bundesministerium der Finanzen

Vorschrift: VV DEU BMF 2016-04-04 IV C 2-S 2836/08/10002

Fassung vom: 04. April 2016

Gültig ab: 04. April 2016

Normen: § 27 Abs. 8 S 9 KStG, § 7 Abs. 2 S 3 KapErhStG,
§ 7 Abs. 2 S 1 KapErhStG, § 27 Abs. 8 S 4 KStG,
§ 27 Abs. 8 S 2 KStG, § 27 Abs. 8 S 3 KStG, § 27 Abs. 8 KStG,
§ 27 Abs. 1ff KStG; BStBl I 2016, 468

Gesonderte Feststellung von Nennkapitalrückzahlungen bei ausländischen Kapitalgesellschaften (§ 27 Abs. 8 KStG)

Durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 07. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) wurde für Körperschaften oder Personenvereinigungen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, die Möglichkeit eröffnet, nachzuweisen, dass eine Zahlung an den Anteilseigner als Einlagenrückgewähr zu qualifizieren ist. Dabei wird nach § 27 Abs. 8 S. 3 KStG der Betrag der Einlagenrückgewähr auf Antrag der leistenden Körperschaften oder Personenvereinigungen gesondert festgestellt. Die Einlagenrückgewähr ist in entsprechender Anwendung des § 27 Absätze 1 bis 6, § 28 und § 29 KStG zu ermitteln (§ 27 Abs. 8 S. 2 KStG).

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die gesonderte Feststellung nach § 27 Abs. 8 KStG im Fall von Nennkapitalrückzahlungen Folgendes:

Gesonderte Feststellung von Nennkapitalrückzahlungen

- ▶ Nennkapitalrückzahlungen, die von Körperschaften oder Personenvereinigungen erbracht werden, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, werden von § 27 Abs. 8 KStG erfasst.

- ▶ § 7 Abs. 2 Sätze 1 und 2 KapErhStG finden in den Fällen der Kapitalherabsetzung und nachfolgender Auszahlung des Herabsetzungsbetrags bei Körperschaften oder Personenvereinigungen, die dem § 27 Abs. 8 KStG unterliegen, nach § 7 Abs. 2 S. 3 KapErhStG grundsätzlich keine Anwendung. Dies gilt unabhängig davon, ob ein Antrag auf Feststellung einer Einlagenrückgewähr gestellt wurde.
- ▶ Wurde kein Antrag auf gesonderte Feststellung nach § 27 Abs. 8 KStG für die Nennkapitalrückzahlung gestellt, ist § 27 Abs. 8 S. 9 KStG zu beachten.
- ▶ Die Antragsfrist gemäß § 27 Abs. 8 S. 4 KStG stellt eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist dar.

Die vorstehenden Grundsätze sind in allen noch offenen Fällen zu beachten.

Es wird nicht beanstandet, wenn Nennkapitalrückzahlungen, die von Gesellschaften im Sinne des § 27 Abs. 8 KStG vor dem 1. Januar 2014 erbracht wurden und für die ein Antrag nach § 27 Abs. 8 KStG abgelehnt, zurückgenommen oder nicht gestellt wurde, abweichend von den Randnummern 1 bis 3 nicht nach § 27 Abs. 8 S. 9 KStG als Gewinnausschüttungen behandelt werden, wenn das für den Anteilseigner zuständige Finanzamt die Qualifizierung der Leistung als nicht steuerbare Nennkapitalrückzahlung vornimmt bzw. vorgenommen hat.

Dieses BMF-Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Körperschaftsteuer/Umwandlungssteuerrecht zum Download bereit.

Anwendende Verweise; KStG 1977 § 28 (Zitierung); KStG 1977 § 29 (Zitierung); SEStEG (Zitierung)

Sonstige Verweise: KStG 1977 § 27 Abs 1 (Durchführungsvorschrift); KStG 1977 § 27 Abs 8 (Durchführungsvorschrift); KapErhStG § 7 Abs 2 (Durchführungsvorschrift)

5. Umwandlung der S.L. in eine spanische KG

5.1 Grundlagen

In Spanien ist die GmbH & Co. KG (Sociedad Comanditaria - S.C.) eine Kapitalgesellschaft und nicht wie in Deutschland eine Personengesellschaft. Es besteht nunmehr die Möglichkeit, eine bestehende S.L., die ebenfalls eine Kapitalgesellschaft ist, ohne Auflösung der stillen Reserven in eine S.C. umzuwandeln. In Spanien haben wir dann bei der Buchhaltung und der Besteuerung keine Veränderung. Wesentlich ist bei diesem Lösungsansatz, dass die deutsche Finanzverwaltung die spanische S.C. als Personengesellschaft behandelt und damit keine vGA in Deutschland mehr anfallen kann. Das ist die positive Seite der Medaille.

Die negative Seite besteht in dem Umstand, dass eine Umwandlung in Spanien eine relativ komplizierte Angelegenheit ist, die sich bis zu neun Monate hinziehen kann, da u.a. eine öffentliche Bekanntmachung der Umwandlung im Amtsblatt veröffentlicht werden muss. Auch sind zahlreiche Vorschriften zu beachten, die solide abgearbeitet werden müssen. Ein weiterer Unterschied ist, dass der spanische Komplementär an der KG beteiligt sein muss. Solch eine Vorschrift gibt es in Deutschland nicht. Das führt dazu, dass auch eine neue S.L. gegründet werden muss.

Darüber hinaus bedarf es einer genauen Analyse der Auswirkungen auf deutscher Seite. Es muss überprüft werden, ob die Auflösung der bestehenden S.L. in Spanien zu einer Besteuerung beim Anteilseigner in Deutschland führt. Nach der Umwandlung in Spanien hat der ehemalige Anteilseigner ja „nur“ noch eine Beteiligung an einer spanischen KG. Wenn die „alte“ S.L. einer deutschen GmbH gehörte, bedarf es ebenfalls einer Umwandlung der deutschen GmbH in eine KG nach den Vorschriften des deutschen Umwandlungssteuergesetzes. Bei solch einem Vorgang müssen mit den spanischen Beratern ebenfalls die Auswirkungen in Deutschland abgestimmt und optimiert werden.

FAZIT: Eine Umwandlung ist zielführend und das Thema der deutschen vGA für die spanische Ferienimmobilie ist gebannt. Die Umwandlung ist aber relativ umfangreich und bedarf einer soliden und hochqualifizierten Betreuung, damit keine „Schrittfehler“ gemacht werden, die zu einer Verböserung führen.

5.2 Komplexe Arbeitsschritte

Die Dauer des gesamten Verfahrens zur Umwandlung einer S.L. (Gesellschaft mit beschränkter Haftung) in eine einfache Kommanditgesellschaft (Sociedad Comanditaria Simple) erstreckt sich über einen Zeitraum von etwa sechs bis neun Monaten. Einige der abzuarbeitenden Schritte sind die folgenden:

- ▶ Die Umwandlung muss mittels einer Gesellschafterversammlung beschlossen werden. Entsprechende Dokumentationen müssen für die deutschen und spanischen Behörden vorliegen.
- ▶ Der Beschluss wird mit ergänzenden Unterlagen und Angaben versehen, die den gesamten geplanten Abwicklungsvorgang beschreiben. Ebenfalls muss dem Beschluss die „Umwandlungsbilanz“ beigefügt werden.
- ▶ Die öffentliche Urkunde muss vom Unternehmen und von allen Gesellschaftern, die persönlich für Schulden der Gesellschaft die Haftung übernehmen, errichtet werden.
- ▶ Über diese besonderen Voraussetzungen hinaus, die für die Gründung der Gesellschaft erforderlich sind, muss die öffentliche Urkunde zur Umwandlung auch die Liste der Gesellschafter sowie deren jeweilige Beteiligungsquote am umgewandelten Unternehmen enthalten.
- ▶ Danach muss der Beschluss zur Umwandlung im BOE (Öffentliches Amtsblatt) veröffentlicht werden und ebenso in der Tageszeitung mit der größten regionalen Auflage. Wenn keine Einwände gegen die Umwandlung laut werden, kann die Urkunde zur Umwandlung beim Handelsregister eingereicht werden.
- ▶ Die Rechtswirksamkeit der Umwandlung unterliegt der Eintragung der öffentlichen Urkunde im Handelsregister.
- ▶ Sobald die Eintragung vorgenommen wurde, kann dagegen innerhalb einer Frist von drei Monaten (von Gesellschaftern, Lieferanten oder sonstigen Beteiligten) Einspruch erhoben werden. Wenn keine Einsprüche eingelegt werden, ist dann, nach drei Monaten, der gesamte Vorgang rechtskräftig.

5.3 Auswirkungen bei der Vermögensteuer

Bevor die Umwandlung durchgeführt wird, bedarf es ebenfalls einer genauen Analyse der sonstigen steuerlichen Auswirkungen, unter anderem auch der Beachtung der Vermögensteuer.

Die spanische Sociedad Comanditaria würde die Möglichkeit eröffnen, durch Minderung des Wertes der Anteile eine vermögenssteuerliche Optimierung zu erreichen. So könnte per Kapitalherabsetzung ein erheblicher Teil des Eigenkapitals durch Fremdkapital ersetzt werden, was zur Folge hätte, dass der für die Vermögensteuer maßgebliche Buch- und Nennwert der Gesellschaftsanteile beträchtlich reduziert würde. Das Ergebnis wäre eine entsprechend geringe Bemessungsgrundlage für die Vermögensteuer.

Würde man die Kapitalherabsetzung bis zu einem Nennbetrag von 700.000,00 € vornehmen (kostet 1 % Gesellschaftsteuer) und die Differenz durch Fremdkapital ersetzt (Darlehensgeber muss ein fremder Dritter sein - keinesfalls eine vinkulierte Partei), könnte man die Vermögensteuerlast signifikant reduzieren.

Allerdings kann diese Möglichkeit mit dem Risiko behaftet sein, dass die spanische Steuerverwaltung diese Gestaltung mangels nachvollziehbarer wirtschaftlicher Motive als Simulation einstuft (die analoge deutsche Vorschrift ist § 42 AO. Zu bedenken ist in diesem Zusammenhang, dass in Spanien ab 120.000,00 € Schadensbetrag (reduzierte Steuerlast) pro Jahr und Steuerart ein strafrechtlich geahndetes Steuerdelikt vorliegt.

5.4 Transparenz bei der Einkommen- und Vermögensteuer

Im gesamten Kontext der beschriebenen Umwandlung in Spanien muss weiterhin zwingend die Besteuerung nach der Umwandlung betrachtet werden.

Einige „verbindliche Auskünfte“ (sog. Consultas Vinculantes), die teilweise auch von der European@ccounting eingeholt wurden, zeigen auf, wie die spanische Vermögensteuerpflicht von Teilhabern einer deutschen GmbH & Co. KG mit Immobilieneigentum in Spanien gesehen wird.

Gesamthaft gesehen lassen diese „Consultas Vinculantes“ nach unserem Dafürhalten den Schluss zu, dass die spanische Finanzverwaltung spanische Immobilien-Aktiva als direktes Eigentum der Teilhaber in Deutschland behandelt. Inwieweit die spanische Finanz damit Recht hat und welche Erfolgsaussichten bestehen, wenn man diese Meinung aufheben wollte, können wir aktuell nicht beurteilen.

Faktum ist, dass dieses relativ junge Thema bis heute noch nicht rechtssicher geklärt ist, sondern einen Graubereich darstellt, der für Steuerpflichtige nach unserer Einschätzung mit erheblichen Risiken behaftet ist. Daher empfehlen wir unseren KG-Mandanten, Immobilien oder Immobiliengesellschaften in Spanien in der Vermögensteuer als direktes Eigentum zu versteuern.

Dazu einige verbindliche Auskünfte im Einzelnen:

- ▶ **V4923/2016** stellt klar, dass eine deutsche GmbH & Co. KG vom spanischen FA als „Körperschaft mit direkter Einkommenszuschreibung (auf den Kommanditisten)“ und somit als steuerlich transparent behandelt wird. Was für die Einkommensteuer gilt, ist in aller Regel auch für die Vermögensteuer gültig.
- ▶ **V3784/2016** stellt klar, dass die Teilhaber einer deutschen GmbH & Co. KG, die in Spanien Bauträgerprojekte betreibt, in direkter Weise für die Immobilieninvestitionen vermögensteuerpflichtig werden, wobei ihnen allerdings die in der Bilanz der Kommanditgesellschaft vorhandenen Verbindlichkeiten ebenfalls zuzurechnen sind. Diese Verbindlichkeiten sind direkt mit dem Erwerb (Grundstückskauf und Bau) der Immobilien verbunden. Jedoch bestehen im konkreten Fall mehr als 50 % der Aktiva der GmbH & Co. KG aus Immobilien in Spanien, folglich wird keine Aussage zur Frage getroffen, ob mit der Formulierung „andere Personenvereinigungen“ in Artikel 21 Abs. (4) des DBA eine GmbH & Co. KG gemeint sein könnte, auf welche die 50 %-Regelung anzuwenden wäre, denn dieser Begriff wird nirgendwo näher definiert.
- ▶ **V3833/2016** wiederum stellt bezüglich eines innerspanischen Sachverhaltes definitiv klar, dass im Fall einer „Körperschaft mit direkter Einkommenszurechnung“ auch vermögensteuerlich dieselben Regeln gelten, d.h. dass die Teilhaber direkt als Eigentümer behandelt werden.
- ▶ **V0093/2016** weist auf den zweiten Teil des Artikels 21 Abs. (4) hin. Dieser zufolge entsteht die Vermögensteuerpflicht auch für „ ... Anteile oder andere Rechte, die ihren Eigentümer unmittelbar oder mittelbar zur Nutzung eines in einem Vertragsstaat gelegenen unbeweglichen Vermögens berechtigen“. Auf Teilhaber von Personengesellschaften trifft dies vollinhaltlich zu.

5.5 Schlussfolgerung

Die beschriebene Zielstruktur geht davon aus, dass die bekannten Interpretationen und verbindlichen Auskünfte der spanischen Steuergesetzgebung sowie des DBA durch die spanische Steuerbehörde nahelegt, dass Spanien eine ausländische Personengesellschaft als umfassend fiskalisch transparent behandelt, wenn es um Immobilien in Spanien geht, und somit nicht auf die Vermögensteuer verzichten würde.

5.6 Aspekte der Körperschaftsteuer

Da durch die Umwandlung in Spanien keine Änderung der juristischen Persönlichkeit eintritt und die neue Gesellschaft auch im Steuersystem der Körperschaftssteuer keiner Änderung unterliegt, erzeugt dieser Rechtsakt der Umwandlung auch keine Besteuerung durch die Körperschaftssteuer bezüglich evtl. stiller Reserven.

Da eine juristische Person als Besteuerungssubjekt in Spanien bestehen bleibt und auch die Beteiligungsquoten am Stammkapital der Gesellschaft keiner Änderung unterliegen, folglich nicht einmal das Datum des Erwerbs der erhaltenen Beteiligungsquoten aktualisiert wird, fällt durch diesen Rechtsakt der Umwandlung in Spanien keine Besteuerung für die Gesellschafter an.

6. Die „passive Entstrickung“

6.1 Grundlagen

Das seit 01. Januar 2013 gültige neue Doppelbesteuerungsabkommen oder in seiner Kurzform DBA zwischen Deutschland und Spanien enthält eine neue „Immobilien-Klausel“ (Artikel 13 Abs. 2). Danach liegt das Besteuerungsrecht an einem Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen oder Liquidation im Fall von Immobiliengesellschaften bei jenem Staat, in dem die Immobilie liegt. Zuvor hatte der Ansässigkeitsstaat (Deutschland) des Anteilseigners das Besteuerungsrecht inne.

Dieser Wechsel des Besteuerungsrechts stellt den Tatbestand einer „passiven Entstrickung“ dar. Mit Entstrickung ist in Deutschland der Wegzug eines Steuerpflichtigen aus dem Anwendungsbereich der deutschen Besteuerung gemeint. Bei einer „aktiven Entstrickung“ findet das durch Wohnsitzwechsel statt. Im Fall der „passiven Entstrickung“ führt nicht eine Handlung des Steuerpflichtigen, sondern eine Änderung der Steuergesetze bzw. in diesem Fall des DBA dazu, dass Deutschland ein Besteuerungsrecht verliert.

Für jede Art der Entstrickung sieht das deutsche Steuergesetz eine Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven vor. Beispiel: Ein Steuerpflichtiger verzieht ins Ausland. Nun muss er den Wert seiner Firmenbeteiligung feststellen lassen und den entstandenen Vermögenszuwachs vor Wegzug in Deutschland der Besteuerung unterwerfen. Zieht der Steuerpflichtige in ein EU-Land, kann er diese Steuer zinslos stunden lassen.

Das Außensteuergesetz sieht für eine „passive Entstrickung“ dieselben Konsequenzen vor. Die Folge für eine in der Praxis oft auftretende Konstellation: Bei Auflösung oder Verkauf einer Gesellschaft mit spanischen Immobilien verlangt der deutsche Staat vom deutschen Anteilsinhaber eine Versteuerung des Vermögenszuwachses, der bis zum Zeitpunkt der Entstrickung – hier also der 01. Januar 2013 – angefallen ist.

In diesem Zusammenhang sei auch auf die Verpflichtung hingewiesen, den Erwerb oder die Gründung einer ausländischen Kapitalgesellschaft bei der zuständigen Finanzbehörde zu melden (§ 138 Abs. 2 AO). Des Weiteren musste im Jahr der Änderung des DBA Deutschland-Spanien (2013) der Steuerpflichtige in der Einkommensteuererklärung den Entstrickungsgewinn durch Ermittlung der stillen Reserven in der Beteiligung als steuerpflichtig aufnehmen und gleichzeitig einen Stundungsantrag stellen.

Ist dies nicht geschehen, wird eine nachträgliche Berichtigung dieser Situation empfohlen. Für den deutschen Eigner einer spanischen Immobiliengesellschaft hat die Regelung eine doppelte Besteuerung zur Folge, denn der spanische Staat fordert die Steuer auf den gesamten seit Erwerb entstandenen Gewinn ein, während der deutsche Staat die Steuer für den bis 31.12.2012 anfallenden Teils verlangt. Es besteht jedoch die Möglichkeit, diese Doppelbesteuerung zu vermeiden.

6.2 Beispiel über die Auswirkungen

Mit einem Beispiel verdeutlichen wir unsere Ausführungen zur steuerlichen Behandlung in Deutschland:

Im Jahr 2000: Erwerb/Gründung der spanischen Gesellschaft mit der spanischen Immobilie zu Anschaffungskosten / Verkehrswert von 1.000.000,00 €

Im Jahr 2013: Fiktiver Wegzug (passive Entstrickung) gem. § 6 AStG wegen Änderung des DBA – Spanien mit einem Verkehrswert von 2.500.000,00 €

Im Jahr 2017: Verkauf der Anteile an der spanischen Gesellschaft zum Preis von 4.000.000,00 €

Bis zum Jahr 2013 hatte ausschließlich Deutschland das Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus dem Verkauf der Anteile an der spanischen S.L. Solange kein Verkauf der Anteile vorgenommen wurde, kam es auch nicht zu einer Versteuerung der vorhandenen stillen Reserven. Eine Ausnahmegesetzgebung im dt. Steuerrecht ist § 6 AStG. Diese Vorschrift sieht aufgrund der Änderung des DBA in 2013 nun zwingend eine Gewinnrealisierung vor. Für das Jahr 2013 bedeutete dies einen Veräußerungsgewinn von 1.000.000,00 Mio. € (Differenz von Verkehrswert 2.500.000,00 € abzüglich Anschaffungskosten in Höhe von 1.000.000,00 €). Zu einer Versteuerung kommt es ausnahmsweise nicht, wenn ein Stundungsantrag gem. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 AStG gestellt wird. Damit ist die passive Entstrickung im Verhältnis zu Spanien ohne steuerliche Belastung.

Zieht der Gesellschafter nicht aus Deutschland weg, sondern verkauft im Jahr 2017 die Anteile an der spanischen Gesellschaft, steht Deutschland als dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für den Gewinn aus den Anteilen zu. Deutschland würde durch den Verkauf die Stundung widerrufen und den anteiligen Veräußerungsgewinn von 1.500.000,00 € in Deutschland gem. § 17 EStG versteuern.

In Spanien wird der Gewinn aber ebenfalls versteuert, wozu Spanien nach Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien berechtigt ist. Somit stellt sich die Frage, wie diese Doppelbesteuerung vermieden wird, wenn Spanien die gesamte Differenz zwischen Anschaffungskosten und Verkaufspreis 2017 in Höhe von 3.000.000,00 € versteuert.

Gem. Art. 22 B II DBA Spanien hat die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei einem in Deutschland Ansässigen durch Anrechnung der ausländischen (hier spanischen) Steuern, die nach dem Recht Spaniens und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen gezahlt wurden. Nr. II besagt: Einkünfte, die nach Art. 13 Abs. 2 und 3 im Königreich Spanien besteuert werden können. Im Ergebnis ist also auch in Nichtwegzugsfällen eine Doppelbesteuerung ausgeschlossen.

Dies jedoch nur dann, wenn es nicht zu Anrechnungsüberhängen kommt, weil die spanische Steuer z. B. höher ist als die deutsche Einkommensteuer. Dieses Verfahren ist (leider) hochkomplex und bedarf länderübergreifender Beratung.

7. Was Sie noch wissen sollten

7.1 Handlungsbedarf bei der Kommunikation mit Behörden

Was kann bei der Zustellung von Behördenpost schiefgehen?

Viele Benachrichtigungen amtlicher Stellen sind keine bloße Information, sondern Aufforderungen, die mit einer Frist versehen sind. Wird darauf nicht reagiert, werden Verfahren in Gang gesetzt, die Konsequenzen vom Verlust eventueller Vergünstigungen (z.B. für frühzeitiger Bezahlung von Verkehrsstrafen) bis hin zu Pfändungen haben können. Zwei Umstände können dazu führen: Der Empfänger versteht die Benachrichtigung sprachlich/inhaltlich nicht, oder die Zustellung schlägt aus welchem Grund immer fehl. Wichtig dabei: Nach erfolglosen Zustellversuchen erfolgt eine Veröffentlichung im Amtsblatt (BOE), womit die betroffene Person als benachrichtigt gilt und die entsprechenden Fristen zu laufen beginnen. In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass die balearische Steuerbehörde (ATIB) per 2018 die postalische Benachrichtigung über laufende Abgaben (Grundsteuer, Kfz-Steuer, usw.) komplett eingestellt hat.

Aus diesen Gründen sollten sich vor allem Ausländer – Residenten wie Nichtresidenten – über die Zustellsysteme informieren. Idealerweise stellt man auch sicher, dass die eingehenden Behördenschreiben sofort erfasst, beurteilt und mit einer Beschreibung und Handlungsempfehlung in der eigenen Sprache an den Betroffenen weitergeleitet werden. Alles das wird durch die neuen elektronischen Systeme vereinfacht, wie hier beschrieben wird, wie die Möglichkeiten bezüglich der traditionellen Postzustellung.

Grundlagen

Im Folgenden erklären wir Funktionsweise und Nutzen der beiden für Einzelpersonen wichtigsten elektronischen Hilfsmittel im Umgang mit den spanischen Behörden sowie den Nutzen der postalischen Zustelladresse, jeweils unter der Prämisse einer Betreuung der Behördenkommunikation durch unser Büro.

Die spanischen Behörden stellen auch im Verhältnis zu natürlichen Personen zusehends auf die elektronische Kommunikation um. Die Umsetzung erfolgt mit unterschiedlicher Geschwindigkeit, und zwar generell rascher bei staatlichen Behörden und langsamer bei regionalen. Da die Situation im Fluss ist, können sich hier genannte Detailspekte kurz- und mittelfristig verändern. Unser Postbox-Team bringt Sie gerne auf den neuesten Stand.

Die elektronische Kommunikation erleichtert nicht nur den Erhalt von und Zugang zu wichtigen Informationen, sondern erleichtert dem Einzelnen auch, diese Kommunikation einem professionellen Betreuer zu übertragen. Aus sprachlichen und fachlichen Gründen ist das insbesondere für Nichtspanier interessant, um unangenehme Situationen aufgrund nicht erhaltener oder nicht verstandener amtlicher Benachrichtigungen zu vermeiden.

Bis vor wenigen Jahren konnten wir unser Büro lediglich als postalische Zustelladresse unserer Mandanten für die verschiedenen Behörden anmelden (staatliches Finanzamt, regionales Finanzamt, Gemeinde, usw.). Doch mit den Instrumenten der elektronischen Behörde ist unser Büro nun in der Lage, die Interessen der Mandanten in weit effizienterer und umfassenderer Weise wahrzunehmen.

Zu unterscheiden sind die folgenden elektronischen Instrumente:

- ▶ Elektronische Unterschrift (certificado electrónico)
- ▶ Elektronischer Postkasten (postbox)

Elektronische Unterschrift (certificado electrónico)

Die elektronische Unterschrift wird von der betreffenden Person eingeholt, auf Wunsch mit unserer Unterstützung/Begleitung. Dieses „certificado electrónico“ ist die Grundvoraussetzung, um an der elektronischen Kommunikation mit den Behörden teilzunehmen. Um uns die umfassende Betreuung zu anzuvertrauen, muss lediglich ein Auftrag erteilt und die elektronische Unterschrift auf einem Computer des Büros installiert werden.

Die elektronische Unterschrift ermöglicht u.a.:

- ▶ Einrichtung des elektronischen Postkastens / Postbox (Erklärung s. unten)
- ▶ Abrufen/Prüfen bereits eingereichter Steuererklärungen
- ▶ Prüfung der bei den Finanzämtern vorliegenden Stammdaten, Erledigung zahlreicher Behördenverfahren bei Sozialversicherung, Katasteramt, Grundbuchamt auf elektronischem Weg.
- ▶ Die vereinfachte Einholung einer elektronischen Unterschrift für eine Gesellschaft, wenn der Geschäftsführer bereits selbst als natürliche Person eine solche Unterschrift erhalten hat.

Beantragung und Gültigkeit

Für die zeitliche Planung ist zu berücksichtigen, dass die Beantragung dann einen Besuch beim Notar erfordert, wenn die Beantragung beim Finanzamt durch uns vorgenommen werden soll. Sofern das notarielle Dokument im Ausland erstellt wird, sind eine Apostille (internationaler Beglaubigungsstempel) und eine beeidete Übersetzung nötig. Das Verfahren beim Finanzamt ist etwas komplex und terminkritisch (u.a. ist die persönliche Vorsprache zu einem vorgegebenen Zeitpunkt erforderlich), daher empfehlen wir die Durchführung durch unser Büro.

Die elektronische Unterschrift für natürliche Personen ist 4 Jahre lang gültig (für juristische Personen 2 Jahre) und muss dann mit demselben Verfahren wie bei der ersten Beantragung erneuert werden, wenn es vor dem 1. Juli 2016 beantragt wurde. Die seit diesem Datum beantragten „certificados“ entsprechen schon der neuen EU-Norm und können mit einem weniger bürokratischen Verfahren erneuert werden.

Der elektronische Postkasten (Postbox)

Mit Hilfe der elektronischen Unterschrift kann beim staatlichen Finanzamt (AEAT) ein elektronischer Postkasten (Postbox) eingerichtet werden. Damit wird sichergestellt, dass sämtliche Benachrichtigungen in elektronischem Format an diesen virtuellen Postkasten geschickt werden und somit die Unwägbarkeiten des Postwegs entfallen, was nicht nur, aber speziell für jene Betroffenen interessant ist, die ihre Postannahme nicht ganzjährig sicherstellen können. Für bestimmte Steuerpflichtige – Selbständige (autónomos) in jedem Fall, Gesellschafter und Gesellschaften unter bestimmten Bedingungen – ist die Postbox grundsätzlich verpflichtend.

Da sich viele Behörden des staatlichen Finanzamtes als letzte Instanz bedienen, um Personen zu verständigen, ist der individuelle virtuelle AEAT-Postkasten über die Benachrichtigungender AEAT hinaus nützlich.

Ebenso kann für das Amtsblatt (BOE) ein virtueller Postkasten eingerichtet werden. Damit stellt der Mandant sicher, dass ihm jegliche ihn betreffende Veröffentlichung umgehend mitgeteilt wird (z.B. eine Pfändung oder Verkehrsstrafen). Zu beachten: Mit einer Veröffentlichung im BOE gilt der Betroffene als verständigt und die entsprechenden Fristen und Konsequenzen werden rechtswirksam, ganz unabhängig davon, ob der Betroffene eine virtuelle BOE-Postbox hat oder nicht.

Dies kann z.B. bei Verkehrsstrafen einen erheblichen Unterschied machen, da die Verkehrsdirektion Strafbescheide oft an die für das Fahrzeug – nicht dessen Halter – ge-

meldete Zulassungsadresse schickt. Umgekehrt ist nach der ersten Veröffentlichung im BOE noch die für frühzeitige Zahlung einer Verkehrsstrafe vorgesehene 50-prozentige Ermäßigung auf den Strafbetrag anwendbar.

Andere Behörden sind erst dabei, auf die elektronische Kommunikation umzustellen oder diese Umstellung vorzubereiten. Bis diese eingeführt ist bzw. perfekt funktioniert, empfiehlt sich die Einrichtung einer postalischen Zustelladresse.

Der elektronische Postkasten (Postbox) beim balearischen Finanzamt (ATIB)

Mit Hilfe der elektronischen Unterschrift kann auch beim regionalen (balearischen) Finanzamt (ATIB) ein elektronischer Postkasten (Postbox) eingerichtet werden. Dieser ist jedoch aktuell nicht verpflichtend, d.h. Benachrichtigungen über Pfändungen, Inspektionen und andere Verfahren werden weiterhin per Post gesendet, wenn kein elektronischer Postkasten eingerichtet ist. Jedoch hat ATIB die routinemäßige postalische Benachrichtigung über Abgaben wie Grundsteuer, Kfz-Steuer usw. per 2018 zur Gänze eingestellt – diese Informationen sind zukünftig nur noch elektronisch abrufbar.

Da dieses System sehr jung ist und über das Funktionieren in der Praxis keine ausreichenden Erfahrungen vorliegen, empfehlen wir zusätzlich die Einrichtung oder das Aufrechterhalten einer postalischen Zustelladresse.

Die postalische Zustelladresse

Als Ergänzung zum elektronischen Postkasten für AEAT und Amtsblatt können wir unser Büro für Mandanten als postalische Zustelladresse bei jenen Behörden anmelden, die noch keinen oder keinen vollständigen Postbox-Service anbieten, z.B. für die regionale Steuerbehörde ATIB, die Gemeindeverwaltung oder die Sozialversicherung. Darüber hinaus empfehlen wir die die Anmeldung der postalischen Zustelladresse auch für AEAT, um auf Nummer Sicher zu gehen, da dieses Amt wie erwähnt auch Benachrichtigungen für andere Behörden durchführt und in diesen Fällen oftmals nicht die oben beschriebene Postbox nutzt, sondern den traditionellen Postweg.

Wichtig: In der Praxis kommt es immer wieder vor, dass Benachrichtigungen und Bescheide an falsche Adressen geschickt werden, z.B. an die Adresse der spanischen Immobilie eines Nichtresidenten. Wenn trotz der Anmeldung unseres Büros als Zustelladresse ein behördlicher Brief an eine andere Adresse ergeht, ist die Zustellung ungültig und die mit dem Schreiben ggfs. verbundenen Fristen sind ebenfalls ungültig. Die daraus entstehenden Rechte müssen jedoch eingefordert werden.

Der nötige Nachweis ist sehr einfach zu führen und hat in der Praxis bislang immer zu einer Neuaufnahme der Verständigung geführt. Das bedeutet, dass die Einrichtung einer postalischen Zustelladresse auch einen wirksamen Schutz gegen Behördenfehler bietet.

Zuständigkeiten (Beispiele):

- ▶ Staatliches Finanzamt – AEAT: Auslandsvermögenserklärung, Einkommensteuer / Vermögensteuer für Residenten und Nichtresidenten, Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer für Nichtresidenten
- ▶ Balearisches Finanzamt – ATIB: Vermögensteuer für Residenten (im Zusammenwirken mit AEAT), Erbschaft- und Schenkungsteuer, Grunderwerbsteuer (Modalitäten Stempelsteuer AJD, Gesellschaftsteuer OS, Steuer auf entgeltliche Vermögensübertragungen TPO), Einhebung von Steuern und Abgaben für bestimmte Gemeinden.
- ▶ Gemeinden: Wertzuwachssteuer (Plusvalía), Grundsteuer (IBI), Müllgebühren, baurechtliche Angelegenheiten (ergänzend zum Inselrat)

7.2 BFH winkt selbstgenutzte Mallorca-Villa durch

Zu eigenen Wohnzwecken genutzt

„Zu eigenen Wohnzwecken genutzt“ – an der Interpretation dieser Formulierung können hohe Summen hängen, die beim Verkauf einer Immobilie an den deutschen Fiskus abzuführen sind oder eben nicht. Mit einem am 18. Oktober 2017 bekannt gewordenen Urteil hat Deutschlands höchstes Steuergericht, der Bundesfinanzhof (BFH), für Klarheit und Erleichterung gesorgt. Denn der Fiskus hatte die „eigenen Wohnzwecke“ bislang wesentlich restriktiver definiert. Potenziell betroffen ist jeder Deutsche, der mit dem Gedanken spielt, seine Mallorca-Immobilie zu verkaufen.

In Deutschland ist der Verkauf einer Immobilie als privates Veräußerungsgeschäft dann steuerpflichtig, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Erwerb nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Eine Ausnahme gilt für Immobilien, die entweder im Zeitraum zwischen der Anschaffung beziehungsweise Fertigstellung und der Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

Fällt auch die Nutzung zu eigenen Erholungszwecken unter diese Ausnahme? Eigennutzung heißt zunächst, dass der Steuerpflichtige selbst sowie die im selben Haushalt lebenden Personen das Objekt nutzen. Zu beachten: Schon die Überlassung an andere Angehörige – wie zum Beispiel ein volljähriges Kind, das nicht mehr in der Einkommensteuererklärung der Eltern erfasst wird – kann “schädlich” sein, wie es im Steuerberater-Jargon heißt. Denn damit handelt es sich nicht mehr um eine persönliche Nutzung.

Zusätzlich muss die Immobilie zu Wohnzwecken genutzt worden sein. Die Definition der „Wohnzwecke“ ist also entscheidend für die steuerlichen Folgen aus dem Verkauf einer selbstgenutzten spanischen Immobilie. Ist auch Urlaub ein Wohnzweck? Zwar hat das Finanzministerium seinerzeit die Ferienwohnungen von der Steuerbefreiung ausgenommen, doch gleichzeitig ausgeführt, dass keine permanente Nutzung vorliegen muss – eine nur zeitweise Nutzung reiche aus, wenn die Wohnung dem Steuerpflichtigen ansonsten durchgängig zur Verfügung stehe.

In einem Urteil, das 2017 veröffentlicht wurde, stellt das Finanzgericht Köln fest, dass die Nutzung einer Wohnung zu Urlaubszwecken gerade nicht begünstigt und somit der Verkauf einer Ferienimmobilie steuerpflichtig sei, sofern zwischen Kauf und Verkauf weniger als zehn Jahre liegen. Dieser schlechten Nachricht aus Köln folgte die gute aus München: Da die Revision zugelassen wurde, beurteilte der BFH den Fall und entschied gegen die Auffassung des Finanzgerichts, dass auch Ferienwohnungen (und ebenso Zweitwohnungen) nun doch unter die Begünstigungsvorschrift fallen. Für die „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ sei lediglich erforderlich, dass die Immobilie zum Bewohnen geeignet sei und vom Steuerpflichtigen zumindest zeitweilig selber bewohnt werde. Der BFH führt explizit aus, dass ein Steuerpflichtiger mehrere Immobilien gleichzeitig zu eigenen Wohnzwecken nutzen kann. Eine gemeinsame Benutzung mit der Familie ist übrigens „unschädlich“.

Drei-Objekt-Grenze

Allerdings ist in diesem Zusammenhang die in Deutschland geltende „3-Objekt-Grenze“ zu beachten: Ab drei Immobilien gelten Verkäufe nicht mehr als privat und die Einkünfte somit als gewerbliche, sodass die Veräußerungen in jedem Fall einkommen- und gewerbesteuerpflichtig sind.

Ist ein Verkauf steuerpflichtig, so ist der Gewinn als Unterschied zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu berechnen, wobei letztere um Absetzungen für Abnutzung, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen wurden, gemindert werden müssen. Sollte sich ein Verlust ergeben, kann dieser nur mit Gewinnen aus anderen Spekulationsgeschäften verrechnet werden.

Die spanische Besteuerung des Verkaufs der Mallorca-Villa ist simpel: Auf den Unterschied zwischen allen Anschaffungs- und damit verbundenen Nebenkosten einerseits (wichtig: alle Unterlagen/Rechnungen aufbewahren!) und dem Verkaufspreis abzüglich der Nebenkosten andererseits werden für EU-Ausländer 19 % fällig, und zwar binnen vier Monaten ab Notartermin.

Die gezahlten Zinsen, die Bewirtschaftungskosten und die Abschreibung (AfA) können in Spanien bei einer selbstgenutzten Immobilie weder bei der laufenden Besteuerung über die Einkommensteuer, noch bei der Besteuerung eines Verkaufsgewinns berücksichtigt werden. Die spanische Steuer kann in Deutschland nur angerechnet werden, wenn der Verkauf auch dort besteuert wird.

Zumindest bei der laufenden Besteuerung ist Deutschland generell großzügig. Eine Selbstnutzungssteuer gibt es ohnehin nicht, und ein "haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis" sowie die Inanspruchnahme von "haushaltsnahen Dienst- oder Handwerkerleistungen" bewirken selbst dann eine Steuerermäßigung, wenn sich der betreffende Haushalt in einem EU-/EWR-Staat befindet - wie Spanien. Es muss sich nicht um den Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen handeln. Die Finanzverwaltung erkennt explizit auch zu eigenen Wohnzwecken genutzte Zweit-, Wochenend- oder Ferienwohnung an.

Allerdings sind die anrechenbaren Kosten gedeckelt, und zwar wie folgt:

- ▶ **Beschäftigungsverhältnisse:** 20 % der Aufwendungen, maximal 510,00 €.
- ▶ **Dienstleistungen:** 20 % der Aufwendungen, maximal 4.000,00 €.
- ▶ **Handwerksleistungen:** 20 % der Aufwendungen, maximal 1.200,00 €.

7.3 Meldepflichten in Deutschland nach § 138 AO

Ein inländischer Steuerpflichtiger ist in verschiedenen Fällen verpflichtet, auf einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck bzw. nunmehr auf digitalem Wege Meldungen über Betriebe, Betriebsstätten oder Beteiligungen im Ausland zu machen. Da bei einem Verstoß gegen diese Bestimmungen durchaus empfindliche Sanktionen drohen, ist es unerlässlich, die Fälle zu kennen, in denen eine Meldung zu erfolgen hat. Zudem gilt es für große Unternehmen mit Auslandsbeteiligungen, die neuen Meldepflichten nach § 138a AO zu beachten.

§ 138 Abs. 2 AO normiert verschiedene Meldepflichten eines inländischen Steuerpflichtigen, der Aktivitäten im Ausland entfaltet. Dabei ist es unerheblich, ob es sich um eine natürliche oder juristische Person handelt. Die Bestimmung gilt darüber hinaus auch für Personengesellschaften.

Der Gesetzgeber hat diese Pflichten vor allem deshalb geschaffen, um die zutreffende Besteuerung ausländischer Einkünfte in Deutschland sicherzustellen. Zudem ist nach Ansicht des Gesetzgebers insbesondere die Anwendung des AStG oftmals erst dann möglich, wenn die Verwaltung von einem Engagement im Ausland Kenntnis erlangt. Zusätzlich soll das Bundeszentralamt für Steuern ausdrücklich die Möglichkeit erhalten, die ausgewerteten Daten in zentralen Datenbanken zu erfassen.

Da sich bei einer Nichterfüllung der Mitteilungspflichten nach § 138 Abs. 2 AO zum Teil erhebliche Konsequenzen für den Steuerpflichtigen ergeben können, wird nachfolgend erläutert, in welchen Fällen zu prüfen ist, ob eine Mitteilung an das Finanzamt zu erfolgen hat. Zudem werden die möglichen Konsequenzen bei einem Verstoß gegen die in § 138 Abs. 2 AO normierten Pflichten dargestellt.

Darüber hinaus hat der Gesetzgeber im Rahmen der Umsetzung des sog. BEPS-Aktionsplanes der OECD einen neuen § 138a AO geschaffen, der weitere Meldepflichten bei Beteiligungen im Ausland normiert. Die dort vorgesehenen Meldepflichten werden nachfolgend ebenfalls kurz erläutert, obwohl die große Masse der Unternehmen in Deutschland von diesen möglicherweise noch nicht betroffen ist. Ob es nach der Umsetzung der erweiterten Anzeigepflichten durch das Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz zu weiteren Maßnahmen des Gesetzgebers kommt, bleibt abzuwarten.

Allgemeine Voraussetzung für die Meldepflicht nach § 138 Abs. 2 AO ist, dass eine unbeschränkte Steuerpflicht besteht. Der zur Meldung Verpflichtete muss deshalb seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, um unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu sein. Für eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht muss die Geschäftsleitung oder der Sitz der Gesellschaft in Deutschland liegen. Anzeigepflichtig sind darüber hinaus nach dem Wortlaut der Regelung auch Personengesellschaften.

Die jeweilige Anzeige ist bei Erfüllung eines in § 138 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 AO genannten Tatbestands nach dem Gesetzeswortlaut an das nach §§ 18 bis 20 AO jeweils zuständige Finanzamt zu richten. Zuständig ist bei einer natürlichen Person regelmäßig das Wohnsitzfinanzamt; bei körperschaftsteuerpflichtigen Personen ist es das für die Körperschaftsteuer zuständige Finanzamt.

Strittig ist indes immer noch, welches Finanzamt für die Meldung im Falle einer Mitunternehmerschaft zuständig ist. Hierzu wird zum einen vertreten, dies sei stets das Finanzamt, welches auch für die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zuständig ist. Andere sind hingegen der Auffassung, es sei eine Zuständigkeit jedes Finanzamts gegeben, welches für die Besteuerung oder die gesonderte Feststellung zuständig ist. In der Praxis dürfte die erste Auffassung regelmäßig vorzugswürdig und auch praktikabler sein.

In § 138 Abs. 2 AO sind nunmehr vier Sachverhalte aufgeführt, bei deren Vorliegen eine Meldung erfolgen muss. Diese Sachverhalte werden ergänzt durch den neuen § 138 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 AO, der für alle vier vorstehend aufgeführten Sachverhalte gilt. Gemeinsam ist den meldepflichtigen Vorgängen der erforderliche Bezug zum Ausland.

Zu beachten ist, dass die in der Bestimmung genannten Vorgänge abschließend sind. Eine analoge Anwendung der Regelungen für in § 138 Abs. 2 AO nicht genannte, aber ähnliche Sachverhalte scheidet aus, da der Gesetzgeber offensichtlich keine Regelungslücke gelassen hat, was für eine Rechtsanalogie erforderlich wäre.

Nach § 138 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO besteht eine Anzeigepflicht bei Gründung und Erwerb eines Betriebs oder einer Betriebsstätte im Ausland. Hierunter ist nach allgemeiner Auffassung auch die Verlagerung eines solchen Betriebs oder einer Betriebsstätte vom Inland ins Ausland zu verstehen aber auch etwa die Verlagerung eines Betriebs oder einer Betriebsstätte von einem Ausland in einen anderen ausländischen Staat. Die Größe des Betriebs oder der Betriebsstätte spielt keine Rolle. Beachten Sie bitte diese Vorschrift. Wenn nicht gemeldet wird, kann ein Bußgeld bis zu 5.000,00 € verhängt werden.

8. Ansprechpartner



Yvonne Plattes

Projektleitung - Geschäftsführung

Yvonne Plattes, Ehefrau von Willi Plattes, ist seit 2000 geschäftsführende Mitgesellschafterin der European Accounting. Sie ist unter anderen zuständig für die Betreuung von Neukunden, für Personalfragen, Gestoría und die Büroorganisation



Thomas Fitzner

Assistent der Geschäftsführung

Seit 2012 in der aktuellen Funktion tätig, verantwortlich insbesondere für die Einkommen- und Vermögensteuer, die Auslandsvermögenserklärung sowie besondere Fallbearbeitungen. Mitautor zahlreicher Veröffentlichungen der Schriftenreihe Mallorca 2030.



Dipl. Kfm. Willi Plattes

Asesor Fiscal - Steuerberater - Geschäftsführung

Der studierte Betriebswirt (grad) und Dipl. Kfm. wurde 1974 als deutscher Steuerberater bestellt und ist seit 2002 als Asesor Fiscal (Col.legiat Nr. 862) tätig. Er ist geschäftsführender Gesellschafter, Herausgeber der Schriftenreihe Mallorca 2030, Buchautor und Verfasser zahlreicher Fachpublikationen.

9. Kontaktanfrage

Auf Grundlage der Wissensvermittlung und den Informationen aus diesem WEGWEISER analysieren wir in einer honorarpflichtigen Erstberatung Ihre individuellen Anliegen und zeigen Ihnen, worauf Sie insbesondere achten müssen.

Folgen Sie dazu dem folgenden Link auf unsere Website und füllen unser Formular zum Anmelden einer Erstberatung aus:

[Erstberatung](#)

Besuchen Sie Willipedia, Ihr virtueller Wissens- und Themenmarktplatz für Steuern und Recht in Spanien!





„Wir fühlen uns nicht nur verantwortlich für das, was wir tun, sondern auch für das, was wir nicht tun.“

PG

PLATTESGROUP



www.plattesgroup.net