

# **Mallorca** 2030

W E G W E I S E R



## **Steuerliche und strafrechtliche Probleme bei der Besteuerung spanischer Immobilien**

Wir bedauern die vielleicht aus den Texten entstehenden Unannehmlichkeiten sehr, jedoch ist die Kenntnis im Sinne der Prävention alternativlos.

**Sie sind der Kapitän, wir die Lotsen**

**Mit 13 Steuerberatern, Rechtsanwälten und über 50 Mitarbeitern  
sind wir Ihr deutschsprachiger Partner auf Mallorca und in Spanien**

## Inhalt

<b>1.</b>	<b>Warum gibt es diesen Wegweiser? .....</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>Steuerliche Ansässigkeit .....</b>	<b>6</b>
2.1	Unterschiedliche Definitionen in Spanien und Deutschland.....	6
2.2	Feststellung der Ansässigkeit in Spanien.....	6
2.3	Folgen der steuerlichen Ansässigkeit in Spanien .....	8
<b>3.</b>	<b>Zinsen für Gesellschafterdarlehen.....</b>	<b>8</b>
3.1	Besteuerung in Spanien .....	8
3.2	Besteuerung in Deutschland.....	9
<b>4.</b>	<b>Passive Entstrickung.....</b>	<b>10</b>
4.1	Fiktive Wegzugsbesteuerung .....	10
4.2	Steuerliche Konsequenzen anhand eines Beispiels.....	11
4.3	Mögliche strafrechtliche Konsequenzen gem. § 370 Abs. 4 AO .....	12
<b>5.</b>	<b>Internes Kontrollsysteem (IKS).....</b>	<b>13</b>
5.1	Strafrechtliche Risiken .....	13
5.2	Geldbuße bis zu einer Million € ist möglich - § 130 OWiG.....	13
5.3	Entlastung durch ein IKS.....	14
5.4	Dokumentationspflichten .....	15
5.5	Folgen und Sanktionen .....	16
<b>6.</b>	<b>Spezifische Probleme der privaten Holding-GmbH.....</b>	<b>17</b>
6.1	Verdeckte Gewinnausschüttung .....	17
6.1.1	Ausgangssituation aus spanischer Sicht .....	17
6.1.2	BFH-Urteil „verdeckte Gewinnausschüttung“ aus dem Jahr 2013.....	17
6.1.3	BFH-Urteile „verdeckte Gewinnausschüttung“ aus dem Jahr 2016.....	18
6.1.4	BFH-Definition der „Kostenmiete“ .....	19
6.1.5	Auswirkungen .....	21
6.1.6	Steuernachzahlung beim Gesellschafter.....	22
<b>7.</b>	<b>Steuerstrafrecht in Spanien .....</b>	<b>23</b>
7.1	Längere Verjährungsfrist für besonders schwere Straftaten .....	23
7.2	Das spanische Äquivalent zur Selbstanzeige: Steuerberichtigung.....	24
<b>8.</b>	<b>Praxishinweise.....</b>	<b>24</b>
8.1	Meldepflichten in Deutschland nach § 138 AO .....	24
8.2	Meldepflicht bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen .....	26
8.2.1	Sachstand Deutschland .....	26
8.2.2	Sachstand Spanien .....	26
8.3	Einlagenrückgewähr nach § 27 Abs. 8 Satz 3 KStG.....	28
8.3.1	Grundlagen .....	28
8.3.2	Antragstellung .....	28
8.3.3	Was ist in Liquidationsfällen zu beachten? .....	30
8.4	BMF-Schreiben v. 04.04.2016.....	31

9.	Veröffentlichungen.....	33
9.1	Wegweiser .....	33
9.2	Fachbücher .....	35

## 1. Warum gibt es diesen Wegweiser?

Wenn wir uns die führenden internationalen Schulen auf den Balearen oder Spanien anschauen finden wir Kinder (Agora in Portals sind es z.B. 47 Nationalitäten) aus vielen Ländern. Anhand dieses Beispiels ist ein wenig die Internationalisierung der Lebensverhältnisse auf den Balearen erkennbar. Das führt u.a. dazu das die steuerlichen Heimatländer versuchen Ihr Steueraufkommen durch umfangreiche Gesetze zu sichern und besteuern auch die Aktivitäten Ihrer Steuerbürger im Ausland. Der deutsche Gesetzgeber ist in dieser Hinsicht besonders fleißig und erfinderisch und hat ein ganzes Bündel von Gesetzen und Vorschriften erlassen, die auch Immobilienbesitz und Aktivitäten von deutschen Steuerbürgern in Spanien betreffen. Diese Vorschriften sind einerseits nicht überall bekannt und können andererseits (leider) auch signifikante steuer- und strafrechtliche Auswirkungen in Deutschland entfalten.

Am 12. März 2020 referierte unser geschäftsführender Gesellschafter Dipl. Kfm. Willi Platten, Asesor Fiscal - Steuerberater bei einer Veranstaltung des **Deutschen Anwaltsinstitut e.V.**, im Rahmen der „**Jahresarbeitstagung Steuerstrafrecht**“ über „*Steuerliche und strafrechtliche Probleme bei der Besteuerung spanischer Immobilien*“ in Berlin.

Das Jahrestreffen der Steuerstrafverteidiger und Betriebsprüfungsspezialisten findet seit Jahrzehnten im Rahmen dieser Tagung in Berlin statt. Die jährlich völlig neu überarbeitete Tagung garantiert dem Stammpublikum aus hoch qualifizierten Anwälten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern, aber auch Unternehmensjuristen eine gründliche und vollständige Aufarbeitung aller aktuellen Themen durch die Bezugnahme auf eine umfassende Arbeitsunterlage und eine vielfältige Diskussion mit Spitzenreferenten und dem Publikum. Der wissenschaftliche Anspruch der Tagung verknüpft sich mit allen für die Beratung und Verteidigung maßgeblichen Aspekten der Praxis.

Die Bedeutung des Steuerstrafrechts wächst ungleich der Zahl der Kolleginnen und Kollegen, die sich dieses Rechtsgebiets annehmen. Der schnelle Wandel, die Komplexität und Unvollkommenheit der Steuergesetzgebung und der Steuerverwaltungspraxis sowie die hohe Unsicherheit der steuerlichen Gestaltungspraxis treffen auf eine immer schärfere Verfolgungspraxis und die personelle Ausweitung der Fahndungsbehörden mit der Folge einer Häufung auch umfangreicher Steuerstrafverfahren.

Durch die Diskussion mit den hochkarätigen Referenten hat dieser Ihnen vorliegender „Wegweiser“ eine hohe Aktualität und hilft den deutschen Kolleginnen und Kollegen die spanischen Aktivitäten ihrer Mandantschaft besser zu verstehen und entsprechende Vorsorge walten zu lassen.

Die Informationen folgender Referenten, die bei der **Jahrestagung Steuersstrafrecht** mit anwesend waren, wurden mit berücksichtigt:

- Professor Dr. Jens Bülte, Universitätsprofessor, Universität Mannheim, Mannheim
- Professor Dr. Markus Jäger, Richter am Bundesgerichtshof, Karlsruhe
- Professor Dr. Manfred Muhler, Präsident des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Dipl.-Finanzwirt, Honorarprofessor der Universität Mannheim, Stuttgart
- Dr. Karsten Randt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht, Bonn
- Kai Sackreuther, Oberstaatsanwalt, Mannheim
- Dr. Marc Tully, Präsident des Landgerichts, Hamburg
- Harald von Frantzki, Leitender Regierungsdirektor, Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung, Essen
- Markus Weimann, Oberstaatsanwalt als Hauptabteilungsleiter III, Abteilungsleiter 15, Staatsanwaltschaft Frankfurt, Schwerpunkt-staatsanwaltschaft für Wirtschaftsstrafsachen, Frankfurt am Main
- Willi Plattes, Asesor Fiscal - Steuerberater, Dipl.-Kfm., Palma de Mallorca

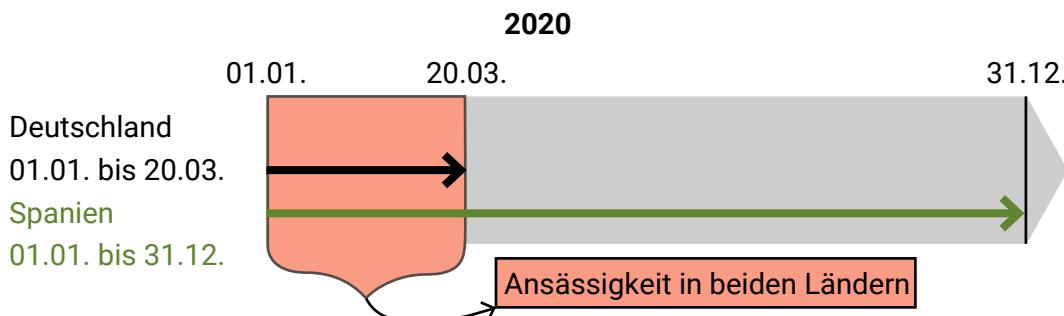
Wir bedauern die vielleicht aus den Texten entstehenden Unannehmlichkeiten sehr, jedoch ist die Kenntnis im Sinne der Prävention alternativlos. Ihnen wünschen wir eine Zuversicht bringende Lektüre.

## 2. Steuerliche Ansässigkeit

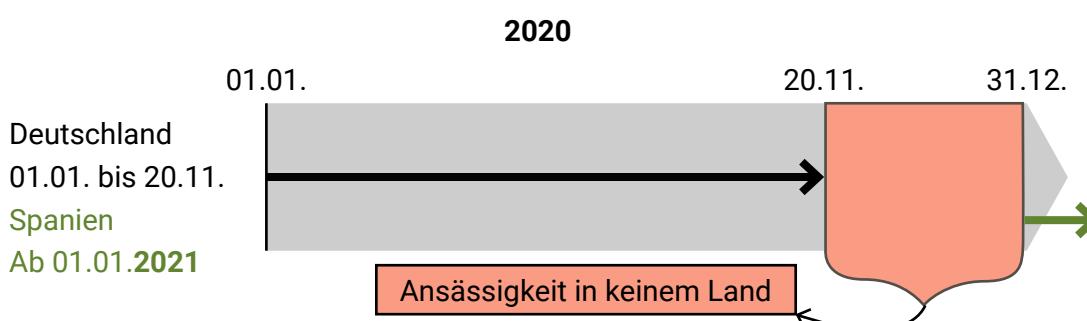
### 2.1 Unterschiedliche Definitionen in Spanien und Deutschland

Anders als Deutschland definiert Spanien die steuerliche Ansässigkeit über das Kalenderjahr. Wer den größeren Teil des Kalenderjahrs in Spanien verbringt, wird für das gesamte Kalenderjahr Steuerbürger. Aufgrund der abweichenden Definition in Deutschland – tagesgenau bemessen auch für kürzere Zeiträume –, entsteht bei unterjährigem Wohnsitzwechsel eine Situation der Ungewissheit: Der Steuerpflichtige wird aufgrund nationaler Gesetzgebung entweder in beiden Staaten zugleich oder in keinem Staat als steuerlich ansässig betrachtet. Sofern in diesen Zeiträumen steuerlich relevante Sachverhalte entstehen, würde in letzter Instanz im Rahmen eines Verständigungsverfahrens das Recht zu unbeschränkten Besteuerung für einen strittigen Zeitraum einem der beiden Staaten zugesprochen.

#### Beispiel 1: Wegzug nach Spanien am 20.03.2020



#### Beispiel 2: Wegzug nach Spanien am 20.11.2020



### 2.2 Feststellung der Ansässigkeit in Spanien

Unabhängig von der Meldesituation kann das spanische Finanzamt eine Person als steuerlich ansässig erachten, wenn der Aufenthalt in Spanien für den größeren Teil des Kalenderjahres nachgewiesen wird oder – umgekehrt – eine entspre-

chende Annahme vom Steuerpflichtigen nicht entkräftet wird. Die Ansässigkeit der engsten Familienangehörigen (z.B. Elternteil) bedingt eine solche Annahme einer steuerlichen Ansässigkeit, die mit Beweisen entkräftet werden müsste.

## 2.3 Folgen der steuerlichen Ansässigkeit in Spanien

Eine ungeplante steuerliche Ansässigkeit in Spanien birgt das Risiko, für bestimmte Vorgänge ganz andere Vorschriften erfüllen zu müssen als in Deutschland. Dazu gehören u.a. die Vermögensteuer sowie der Verkauf von Immobilien, der im einen Land steuerlich begünstigt sein kann und im anderen Land nicht. Die 2012 eingeführte Auslandsvermögenserklärung hat hingegen viel von ihrem Schrecken verloren, da die EU-Kommission gemäß Bekanntgabe vom 23.12.2019 gegen Spanien ein Vertragsverletzungsverfahren betreffend dieser Vorschrift eingeleitet hat. In der Praxis verhängt das spanische Finanzamt bei verspätet eingereichten Erklärungen kaum noch Strafen, offensichtlich soll das Ergebnis des Rechtsstreits abgewartet werden.

## 3. Zinsen für Gesellschafterdarlehen

### 3.1 Besteuerung in Spanien

Die gesetzlichen Vorschriften für die Behandlung der Zinsen sind einerseits im „Plan General de Contabilidad“ (RD 1514/2007) als Grundsätze ordnungsgemäßer Buchhaltung (GoB) niedergeschrieben. Andererseits finden wir im Artikel 19 des Körperschaftsteuergesetzes (RD Leg 4/2004) die steuerlichen Vorschriften.

Die GoB besagen bzgl. Zinsaufwendungen und Zinserträge: „Die Auswirkungen der wirtschaftlichen Transaktionen oder ökonomischen Gegebenheiten werden dann registriert, wenn diese stattfinden, d.h. die Ausgaben und Einnahmen von Zinsen sind auf jenes Geschäftsjahr anzurechnen, auf welches sich die Jahresabschlüsse beziehen, unabhängig von dem Datum, an welchem diese bezahlt oder eingenommen werden.“ D.h., dass die Verbuchung der Einkünfte und Ausgaben in Abhängigkeit vom tatsächlichen Fluss von Gütern und Dienstleistungen, aus denen diese entstehen, zu erfolgen hat, was wiederum unabhängig vom Zeitpunkt der tatsächlichen Zinszahlung ist.

Artikel 19 des Körperschaftsteuergesetzes (RD Leg 4/2004) besagt: „Die Einnahmen und Ausgaben sind jenem Besteuerungszeitraum zuzurechnen, in welchem sie auflaufen, entsprechend dem tatsächlichen Fluss von Gütern und Dienstleistungen, welchem sie entsprechen, und unabhängig davon, zu welchem Zeitpunkt deren tatsächliche Zahlung bzw. Finanzierung stattgefunden hat, wobei eine angemessene Wechselbeziehung zwischen diesen und jenen zu berücksichtigen ist. ...Jene Ausgaben, die buchhalterisch nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen oder dem Freibetrag zugewiesen sind, sind nicht steuerabzugsfähig, wenn dies in einer Rechts- oder Verwaltungsvorschrift vorgeschrieben ist, (...).“ D.h. wie in Deutschland gilt das Realisationsprinzip. Folglich muss – sowohl zum Zweck der Rechnungsführung (Buchung der Einnahmen und Ausgaben) als auch zu steuerlichen Zwecken (Zuweisung der Einnahme oder der Ausgabe in der Körperschaftsteuer) der Buchungszeitpunkt der Zinsen jener sein, an dem diese anfallen.

Aufgrund einer verbindlichen Auskunft (Consulta Vinculante V0794/2006) wird

der Buchungszeitpunkt nochmals verdeutlicht. Dabei wird der Fall eines Unternehmens analysiert, das einer mit ihm verbundenen Gesellschaft ein fünfjähriges Darlehen gewährt, von dem am Ende der Laufzeit das Kapital zuzüglich Zinsen zurückzuzahlen sind: „Prinzipiell, und obwohl die gesamten Zinsen eines Darlehens in der Regel am Ende der vereinbarten Laufzeit desselben zahlbar sind, müssen diese im Hinblick auf die tatsächlichen Außenstände in jedem Geschäftsjahr als angefallen betrachtet werden und sind dann abzugsfähig, in welchem sie in der Gewinn- und Verlustrechnung verrechnet worden sind.“

Folglich müssen per 31. Dezember eines jeden Geschäftsjahres die Ausgaben oder Einnahmen an Zinsen verbucht werden, da diese im Hinblick auf die Außenstände durch das Darlehen als jährlich fällig betrachtet werden. Nach der Erfassung und Verbuchung der Zinsen sind diese Zinsaufwendungen steuerlich abziehbar, unabhängig davon, ob diese Zinsen effektiv bezahlt worden sind oder nicht. Nachrichtlich weisen wir an dieser Stelle darauf hin, dass im Vorfeld die grundsätzliche Abzugsfähigkeit der Zinsaufwendungen von der Körperschaftsteuer überprüft werden muss. Dabei sind u.a. folgende Regelungen zu berücksichtigen:

- Finanzielle Aufwendungen von mehr als 1 Million € (Zinsschranke)
- Finanzielle Aufwendungen für Beteiligungsdarlehen – ab dem Jahr 2015 – aus der Finanzierung zwecks Erwerb von Beteiligungen seitens anderer Gesellschaften der Firmengruppe, etc.

### 3.2 Besteuerung in Deutschland

Was den Einbehalt der Quellensteuer betrifft, wenn der Empfänger der Zinsen eine natürliche oder eine juristische Person ohne Ansässigkeit in Spanien ist, muss vorab geprüft werden, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Spanien und dem Herkunftsland des Empfängers besteht, damit eine doppelte Besteuerung vermieden wird. In einigen der Doppelbesteuerungsabkommen, z.B. dem deutschen, ist festgesetzt, dass die Zinsen im Land des Wohnsitzes des Empfängers versteuert werden können. Somit hat der spanische Darlehensnehmer bei der Zahlung der Zinsen an den deutschen Darlehensgeber keinen Quellensteuereinbehalt vorzunehmen. Das ist die spanische Sicht.

Zuflussprinzip - Ja oder Nein? Häufig werden wir mit der Meinung deutscher Steuerbürger konfrontiert, dass Zinsen auf Gesellschafterdarlehen im Privatvermögen immer nur dann der Besteuerung unterworfen werden, wenn der Zufluss erfolgt. Diese Meinung entspricht nicht der geltenden deutschen Gesetzeslage.

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

Aufgrund verschiedener Rechtsprechung wird vom Zuflussprinzip abgewichen, wenn ein beherrschender Gesellschafter einen Vermögensvorteil erhält. Hier gilt der Vorteil nicht erst zum Zeitpunkt der Gutschrift auf seinem Konto als zugeflossen, sondern schon zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung. Denn ein beherrschender Gesellschafter hat es regelmäßig in der Hand, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen.

Das hat zur Folge, dass Zinsen für ein Darlehen, das der Gesellschafter seiner GmbH (gilt auch für eine spanische S.L.) eingeräumt hat, lt. BFH auch dann als zugeflossen gelten und vom Gesellschafter zu versteuern sind, wenn es z.B. aus Versehen nicht tatsächlich zur Auszahlung der Zinsen gekommen ist.

## 4. Passive Entstrickung

### 4.1 Fiktive Wegzugsbesteuerung

Das seit 01.01.2013 gültige neue Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Deutschland und Spanien enthält eine neue „Immobilien-Klausel“ (Artikel 13 Absatz 2). Danach liegt das Besteuerungsrecht an einem Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen oder Liquidation im Fall von Immobiliengesellschaften nun auch bei jenem Staat, in dem die Immobilie liegt. Zuvor hatte der Ansässigkeitsstaat (Deutschland) des Anteilseigners das alleinige Besteuerungsrecht. Dieser Wechsel des Besteuerungsrechts stellt den Tatbestand einer „passiven Entstrickung“ dar.

Mit Entstrickung ist in Deutschland die steuerliche Realisierung stiller Reserven ohne tatsächliche Veräußerung nach § 6 AStG gemeint. Bei einer „aktiven Entstrickung“ findet das z.B. bei einem 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 zieht 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 rechnet der deutsche Fiskus vom deutschen Anteilsinhaber bei Versteuerung des Vermögenszuwachses die spanische Steuer lediglich ab dem Zeitpunkt der Entstrickung an – hier also der 01. Januar 2013.

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.

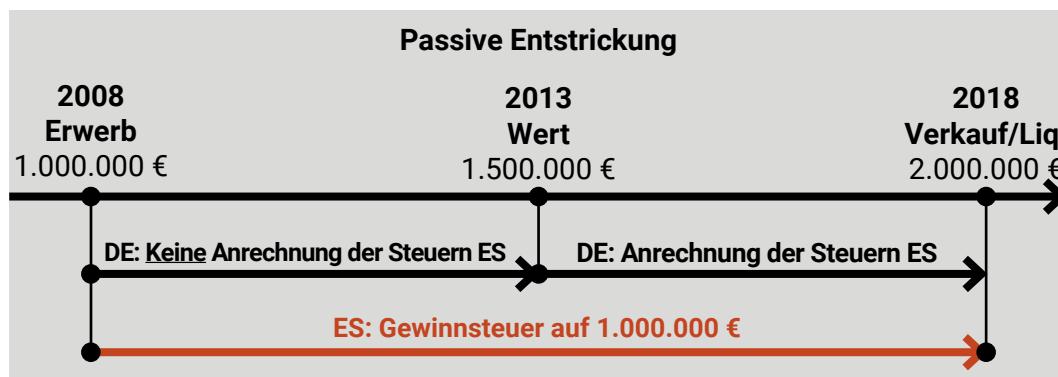
## 4.2 Steuerliche Konsequenzen anhand eines Beispiels

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 €

**Im Jahr 2013:** Fiktiver Wegzug (passive Entstrickung) gem. § 6 AStG wegen Änderung des DBA – Spanien mit einem Verkehrswert von 1.500.000 €

**Im Jahr 2018:** Verkauf der Anteile an der spanischen Gesellschaft zum Preis von 2.000.000 €



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. Diese würde lediglich greifen, wenn der Anteilseigener in ein Nicht-EU-Land umzieht. § 6 AStG schreibt nun aufgrund der Änderung des DBA in 2013 eine Gewinnrealisierung vor. Für das Jahr 2013 bedeutete dies einen Veräußerungsgewinn von 500.000 € (Differenz von Verkehrswert 1.500.000 € abzüglich Anschaffungskosten in Höhe von 1.000.000 €). 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 2018 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 € in Deutschland gem. § 17 EStG ver-

steuern, würde aber die spanische Steuer nur für den Anteil des Wertzuwachses ab 1.1.2013 anrechnen. Insoweit kommt es für diesen Teil des Gewinns zu einer effektiven Doppelbesteuerung.

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 2018 in Höhe von 1.000.000 € versteuert. Gem. Art. 22 Abs. Abs. buchst. b) Nr. 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 wäre in Nichtwegzugsfällen eine Doppelbesteuerung nur dann ausgeschlossen, wenn Deutschland die spanische Steuer auf den Veräußerungsgewinn iHv. 1 Mio. vollständig anrechnet.

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 hochkomplex und bedarf länderübergreifender Beratung.

#### 4.3 Mögliche strafrechtliche Konsequenzen gem. § 370 Abs. 4 AO

Steuern sind namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden; dies gilt auch dann, wenn die Steuer vorläufig oder unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wird oder eine Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Bei einem § 6 AStG-Event wird die sog. Wegzugssteuer im Rahmen der Steuererklärung „festgesetzt“, aber die Steuerzahlung zur Stundung ausgesprochen.

Praktisch sind daher folgende Aspekte brisant:

- Ohne Erklärung wurde die Steuerfestsetzung verhindert. Die Steuer wurde damit „verkürzt“ iSd § 370 Abs. 4 AO.
- Damit die Steuerstundung gewährt wird, muss der Steuerpflichtige jährliche Nachweise erbringen, ansonsten ist die Stundung zu widerrufen. Damit steht auch die Stundungsgewährung im Feuer!

**Empfehlung:** Unverzügliche Aufklärung des gesamten Sachverhalts im Rahmen einer Nacherklärung für das Jahr 2013

## 5. Internes Kontrollsysteem (IKS)

### 5.1 Strafrechtliche Risiken

In den USA hat der Sarbanes Oxley Act zur verpflichtenden Einrichtung von internen Kontrollsystemen geführt. Ausschlaggebend waren Skandale rund um große Unternehmen wie Enron und Worldcom, die ihre Bilanzen nicht mit der gebührenden Ehrlichkeit erstellt hatten. Viele Praktiken in internen Kontrollsystemen (auch international) sind von den in den USA gesetzlich vorgeschriebenen Anforderungen des Sarbanes Oxley Act abgeleitet. Auch in Deutschland gibt es Gesetze, die ein IKS zwar nicht explizit benennen, aber die Effekte und Praktiken eines solchen Systems fordern. Zu nennen wären beispielsweise § 315 Abs. 2 HGB, mehrere Paragraphen des Aktiengesetzes (§ 91 Abs. 2, § 93 Abs. 1, § 107 Abs. 3), § 91 Abs. 2 KonTraG oder § 25a KWG.

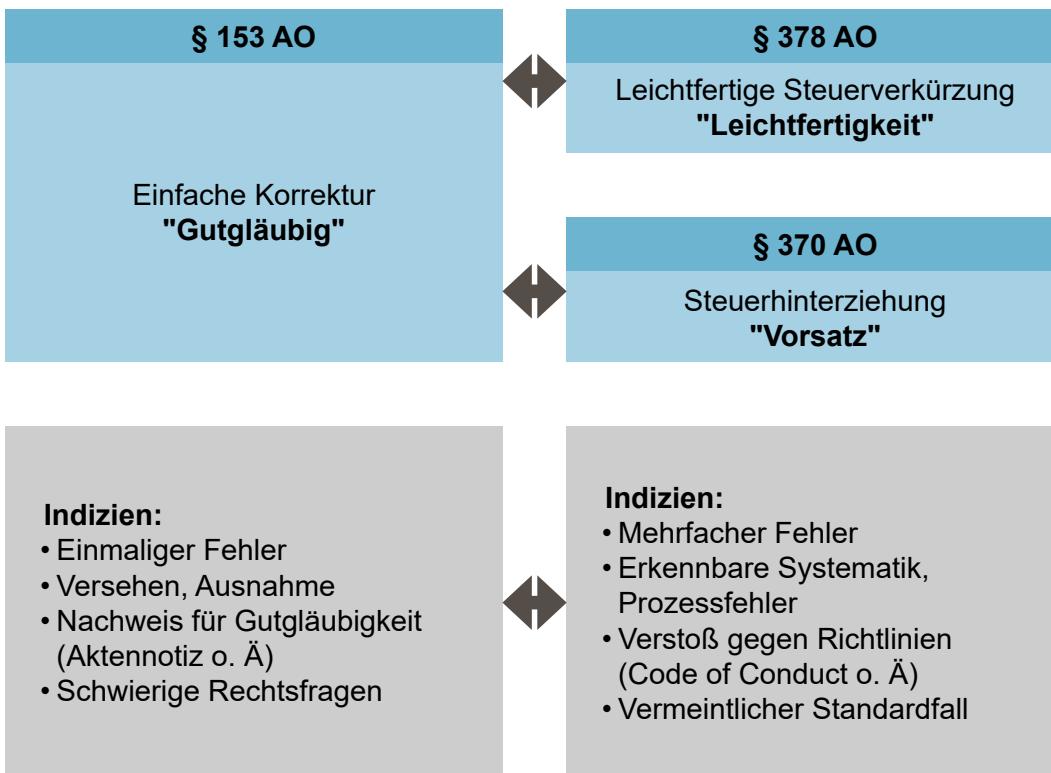
Die Erfüllung der steuerlichen Pflichten des Unternehmens obliegt nach § 34 AO dem gesetzlichen Vertreter. Enthält eine von ihm unterzeichnete Steuererklärung unrichtige oder unvollständige Angaben und werden dadurch Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, kann dadurch der Straftatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder der Ordnungswidrigkeits-tatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 Abs. 1 AO) verwirklicht werden. Diese Regelungen gelten auch für ausländische Betriebsstätten und/oder Tochtergesellschaften deutscher Unternehmen.

Das Steuerstraf- sowie das Steuerbußgeldverfahren richtet sich gegen die handelnden Personen persönlich. Die Sanktionen reichen im Strafverfahren von einer Geldauflage im Falle einer Einstellung gemäß § 153a StPO bis hin zu Geld- und Freiheitsstrafe (mit oder ohne Bewährung) im Falle einer Verurteilung. Im Steuerordnungswidrigkeitenverfahren droht ein Bußgeld.

### 5.2 Geldbuße bis zu einer Million € ist möglich - § 130 OWiG

Durch Gerichtsurteile gelebte Praxis stellen steuerrechtliche Pflichten die mit der Führung des Unternehmens zusammenhängen, stets solche betriebsbezogenen Pflichten dar, deren Verletzung unter fällt § 130 OWiG, wenn eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung begangen wurde. Über den „Umweg“ des § 130 OWiG können Vorstände und Geschäftsführer damit also für eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung haftbar gemacht werden. Der Vorwurf besteht in der Desorganisation innerhalb des Unternehmens mit seinen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften sowie der mangelnden Aufsicht und Kontrolle, die zu einer Verletzung steuerrechtlicher Pflichten führen kann. Nach § 30 OWiG kann dann zusätzlich ein Bußgeld gegen das Unternehmen verhängt werden, wenn eine Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 Abs. 1 AO) begangen wurde. Anhand des folgenden Schaubilds ist erkennbar wo die Gefahrensituation zu verorten ist.

# Prävention statt Eskalation



## 5.3 Entlastung durch ein IKS

Eine Entlastung der aufsichtspflichtigen Personen sowie des Unternehmens selbst kann jedoch regelmäßig über den Nachweis eines bestehenden und funktionierenden Internes Kontrollsystens erreicht werden.

Spätestens der Anwendungserlass zu § 153 AO durch das Bundesfinanzministerium (BMF) hat die Diskussion über Bedeutung beziehungsweise Indizienwirkung regelkonformen Verhaltens auch im steuerlichen Bereich weiter angeregt. Im Anwendungserlass (AEAO) zu § 153 AO v. 23. Mai 2016 findet man folgende Formulierung: Tz 2.6. letzter Satz: „Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsysten eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“ Das BMF hat sich aber nicht dazu geäußert was man unter einem „innerbetrieblichen Kontrollsysten“ (IKS) versteht.

Erstmals hat der deutsche Gesetzgeber mit der ab dem 01.01. 2020 geltenden GoBD eine Definition für ein IKS geliefert. Die Einrichtung eines IKS liegt in der Organisationsverantwortung der Geschäftsleitung, denn diese trägt die straf-, ordnungswidrigkeits- und zivilrechtliche Verantwortung für das rechtmäßige Verhalten der Gesellschaft (Legalitätspflicht). Der Gesetzgeber mit den GoBD die Forderung für die Installation eines internen Kontrollsystems beschrieben und die

Rechtsunsicherheit gemildert:

Für die Einhaltung der Ordnungsvorschriften des § 146 AO hat der Steuerpflichtige Kontrollen einzurichten, auszuüben und zu protokollieren. D.h., dass außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, auch für steuerliche Zwecke zu erfüllen sind.

Hierzu gehören beispielsweise:

- Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrollen auf Basis entsprechender Zugangs- und Zugriffsberechtigungskonzepte,
- Funktionstrennungen,
- Erfassungskontrollen (Fehlerhinweise, Plausibilitätsprüfungen),
- Abstimmungskontrollen bei der Dateneingabe,
- Verarbeitungskontrollen,
- Schutzmaßnahmen gegen die beabsichtigte und unbeabsichtigte Verfälschung von Programmen, Daten und Dokumenten.

Die konkrete Ausgestaltung des Kontrollsysteams ist abhängig von der Komplexität und Diversifizierung der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten IT-Systems. Im Rahmen eines funktionsfähigen IKS muss auch anlassbezogen (z. B. Systemwechsel) geprüft werden, ob das eingesetzte IT-System tatsächlich dem dokumentierten System entspricht. Die Beschreibung des IKS ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation. Soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt, liegt kein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann.

## 5.4 Dokumentationspflichten

Aufgrund der signifikanten Auswirkungen für die tägliche Arbeit bedarf es der Erläuterung der erweiterten Mitwirkungspflichten bei Unternehmen, die grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen unterhalten.

Steuerpflichtige, die grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen im Sinne von § 1 Abs. 2 AStG unterhalten, unterliegen im Hinblick auf Art und Inhalt der Geschäftsbeziehungen bzw. der damit in Zusammenhang stehenden Sachverhalte und Vorgänge einer besonderen Dokumentationspflicht. Sie ist Bestandteil der erhöhten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen nach § 90 Abs. 3 Satz 5 AO. Art, Inhalt und Umfang der Aufzeichnungen werden durch die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) geregelt. Sie gilt auch für Geschäftsvorfälle zwischen Stammhaus und Betriebsstätte und für die Gewinnermittlung von Personengesellschaften.

Es muss ersichtlich sein, welche Sachverhalte im Einzelnen verwirklicht wurden und ob bzw. inwieweit den Geschäftsbeziehungen Bedingungen (einschließlich Preise) zugrunde liegen, die dem sog. Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Die Aufzeichnungen müssen das ernsthafte Bemühen des Steuerpflichtigen erkennen lassen, dass er seine Geschäftsbeziehungen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes gestaltet (hat). Dazu sind neben einer anzufertigenden Funktions- und Risikoanalyse auch die gewählte Verrechnungspreismethode zu dokumentieren und um relevante Markt- und Wettbewerbsverhältnisse sowie Vergleichsdaten zu ergänzen.

## 5.5 Folgen und Sanktionen

Falls eine Dokumentation fehlt, verspätet eingereicht wird oder aus nicht verwertbaren Aufzeichnungen besteht, gilt sie als nicht erstellt! Damit wird widerlegbar zu Lasten des Steuerpflichtigen vermutet, dass seine im Inland steuerpflichtigen Einkünfte höher als die von ihm erklärten sind. Soweit es zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch die Finanzbehörden kommt, kann diese den gesamten Schätzungsrahmen zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ausschöpfen.

Die Verletzung von steuerlichen Pflichten kann neben den schon geschilderten strafrechtlichen, weitere Sanktionen auslösen, wie:

- Zuschläge für die verspätete Abgabe von Steuererklärungen (§ 152 AO),
- Zuschläge bei fehlender oder verspäteter Vorlage einer Verrechnungspreis-Dokumentation im Sinne des § 90 Abs. 3 AO (§ 162 Abs. 4 AO),
- Zuschläge bei verspäteter Zahlung (Säumniszuschläge gemäß § 240 AO), Erhebung eines Verzögerungsgelds gemäß § 146 Abs. 2b AO,
- Schätzungen von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 Abs. 1 und 3 AO,
- Nachzahlungszinsen gemäß §§ 233a, 235 AO,
- Zwangsgelder gemäß § 328 AO

Adressat dieser Sanktionen ist mit Ausnahme von Zwangsgeldern, die sich auch gegen den gesetzlichen Vertreter eines Unternehmens direkt richten können, nur das steuerpflichtige Unternehmen selbst. Ziel muss es daher sein, die sanktionierten Pflichtverletzungen durch entsprechende Maßnahmen und Prozesse zu vermeiden.

## 6. Spezifische Probleme der privaten Holding-GmbH

Bis 2007 war die vermögenshaltende Gesellschaft ein effizientes Steuersparmodell für Erwerb, Halten und Verkauf einer selbstgenutzten Ferienimmobilie in Spanien. Seither haben Änderungen in der Gesetzgebung und Spruchpraxis beider Länder sowie des DBA dazu geführt, dass diese Lösung nur noch unter sehr spezifischen und nicht eben häufigen Randbedingungen unter dem Strich sinnvoll ist.

Speziell im Verhältnis Deutschland-Spanien hat sich die Situation für Inhaber von Gesellschaftsanteilen beträchtlich verschärft. Im Folgenden der wichtigste Problemkreis:

### 6.1 Verdeckte Gewinnausschüttung

#### 6.1.1 Ausgangssituation 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. Unter Einbezug der deutschen Einkommensteuer beim Gesellschafter liegt die finale Endsteuerbelastung ohne Kirchensteuer dann bei ca. 46 %. So weit in Kurzform die spanische Sicht der Dinge.

#### 6.1.2 BFH-Urteil „verdeckte Gewinnausschüttung“ aus dem Jahr 2013

In Deutschland hat der Bundesfinanzhof (BFH) nach einem über zehn Jahre dauernden Verfahren im Jahr 2013 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 iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zu behandeln ist. In diesem Urteil wurde eine marktübliche Miete angesetzt, die als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der vGA herangezogen wurde.

### 6.1.3 BFH-Urteile „verdeckte Gewinnausschüttung“ aus dem Jahr 2016

Im Jahr 2016 hat der BFH in drei gleichlautenden Urteilen 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 Einkunftserzielung und Liebhaberei herangezogen werden.

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.

So weit 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 kaufmännischen und wirtschaftlichen Verständnis bei den Richtern des BFH leider unbekannt zu sein scheinen.

#### 6.1.4 BFH-Definition der „Kostenmiete“

Grundlage der Berechnung der Kostenmiete ist nach Ansicht des BFH die „Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz“, 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 % (Vierkommafünf v. Hundert).

Zusätzlich wird der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter einen angemessenen Gewinnaufschlag verlangen, den der BFH mit 5 % (Fünf v. Hundert) ansetzt.

Um die Auswirkungen besser zu verstehen, haben wir folgendes Beispiel gebildet:  
Immobilie auf Mallorca mit einem Wert von 5.000.000 €

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

#### 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 €
<b>Gewinnaufschlag 5 % (234.900,00 € x 5 %)</b>	<b>11.745,00 €</b>
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 €
<b>Differenz ist gem. BFH als vGA zu behandeln</b>	<b>174.645,00 €</b>

#### 6.1.5 Auswirkungen

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 %.

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.

Für die Frage, wie der Betroffene aus einer vGA-Falle herauskommt oder die Folgen

mindert, sind die Steuerfolgen der Lösung maßgebend. Dies legt nahe, die Lösung auch in Spanien zu suchen, weil damit in Deutschland der Abgeltungssteuersatz zur Anwendung kommen kann. Anders bei einer Lösung rein auf deutscher Seite.

### 6.1.6 Steuernachzahlung beim Gesellschafter

Dem o.a. Beispiel folgend entsteht beim Gesellschafter folgende Steuerlast:

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 €
<b>Gesamtsteuerbelastung*</b>	<b>82.912,71 €</b>
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

Grundsätzlich gilt für die Einkünfte aus Kapitalvermögen der gesonderte Steuertarif von 25 % (§ 32d Abs. 1 EStG). § 32d Abs. 2 EStG führt Kapitalerträge auf, bei denen abweichend von § 32d Abs. 1 EStG im Rahmen einer verpflichtenden oder wahlweisen Veranlagung der progressive Normaltarif von bis zu 45 % zur Anwendung kommt. In § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG wurde ein materielles Korrespondenzprinzip für verdeckte Gewinnausschüttungen eingeführt. Die Änderungen waren nach § 52a Abs. 15 EStG i. d. F. des JStG 2010 erstmals für den Veranlagungszeitraum 2011 anzuwenden. Durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG) vom 26.6.13 hat der Gesetzgeber das materielle Korrespondenzprinzip i. S. d. § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG auf alle Bezüge und Einnahmen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 9 EStG ausgedehnt. Nach § 52 Abs. 44a EStG i. d. F. d. AmtshilfeRLUmsG sind die Änderungen erstmals auf Bezüge und Einnahmen anzuwenden, die nach dem 31.12.13 zufließen.

Nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG besteht die Möglichkeit, zum Teileinkünfteverfahren zu optieren, sofern eine Beteiligung von mindestens 25 % vorliegt oder es sich um eine unternehmerische Beteiligung handelt. Gleichwohl sieht § 3 Nr. 40 Buchst. d) S. 2 EStG ebenfalls ein Korrespondenzprinzip vor, sodass die 60%ige Steuerpflicht nur einschlägig ist, wenn die Beträge nicht steuerlich abgezogen wurden (das Einkommen der leistenden Gesellschaft nicht gemindert haben). Ggf. kann mit der Abgabe von berichtigten Steuererklärungen in Spanien, die zu einer entsprechenden spanischen Besteuerung führen dazu verhelfen, dass in Deutschland auf die vGA der Abgeltungssteuersatz von 25% bzw. das Teileinkünfteverfahren Anwendung findet.

Sollte man sich entschließen, die Änderungen der spanischen Bilanzen und Körperschaftsteuererklärungen vorzunehmen, ist neben den Steuerberaterkosten für die Anpassungen eine Körperschaftsteuer von 25 % zu zahlen. Für verspätete Nachzahlungen sind ebenfalls noch ein Verspätungszuschlag sowie – ab einem Jahr Verspätung – Zinsen zu zahlen, sodass die Berichtigung in Spanien in jedem Fall im Rahmen einer gesamthaften Betrachtung auf ihre ökonomische Sinnhaftigkeit geprüft werden sollten.

## 7. Steuerstrafrecht in Spanien

### 7.1 Längere Verjährungsfrist für besonders schwere Straftaten

In Spanien werden steuerliche Verfehlungen erst ab einer Obergrenze von 120.000 € pro Steuerart und Jahr als strafrechtliche Tatbestände behandelt. In diesem Fall sind die Prüfer verpflichtet, den Akt an die Staatsanwaltschaft weiterzuleiten. Nun kann es zu einer kuriosen Situation kommen: Die Steuerfahndung deckt einen Delikt auf, kann diesen jedoch nicht bestrafen, weil die Verjährung nur vier Jahre beträgt. Wer sehr wohl die Keule schwingen kann, ist die Justiz, denn für strafrechtlich belangbare Verstöße gegen das Steuerrecht ist eine Verjährung von fünf Jahren maßgeblich, eine Diskrepanz, die im Zusammenhang mit der Steueramnestie des Jahres 2012 für Diskussionen sorgte.

Nun ist diese Diskrepanz nicht beseitigt, sondern sogar ausgeweitet worden, und zwar für die besonders schwere Straftat, die mit dem neuen Gesetz erst nach 10 Jahren keine strafrechtlichen Konsequenzen mehr nach sich zieht. Denn die letzte Reform vom Dezember 2012 wurde dazu genutzt, eine neue Kategorie von Steuerstraftaten einzuführen, nämlich den „delito agravado“, für den ein entsprechend schärferer Strafrahmen gilt. Mit Gefängnisstrafen von zwei bis sechs Jahren und Geldstrafen, die vom Doppelten bis zum Sechsfachen der hinterzogenen Summe reichen, können nunmehr Delikte geahndet werden, wenn eine der folgenden Bedingungen gegeben ist:

- Die hinterzogene Summe beträgt mehr als 600.000 €
- Der Betrug erfolgte im Schoß einer kriminellen Organisation oder Gruppe
- Die Verwendung einer Struktur oder von Steueroasen oder Territorien mit Null-Besteuerung erschwert die Ermittlung der strafrechtlich relevanten Sachverhalte

## 7.2 Das spanische Äquivalent zur Selbstanzeige: Steuerberichtigung

Schon die Reform des allgemeinen Steuergesetzes vom 30. März 2012 enthielt einen Passus, der besagt: Wenn der Steuersünder seine Situation in Ordnung bringt (komplette Anerkennung des Sachverhalts und vollständige Bezahlung der sich daraus ergebenden Steuerschuld), bevor er über die Einleitung eines Verfahrens oder einer Untersuchung in Kenntnis gesetzt wurde, ist seine strafrechtliche Schuld erlassen. Und zwar auch dann, wenn die Steuersünde von einem Kaliber ist, das strafrechtliche Konsequenzen mit sich bringt.

Seit der Reform von 2013 ist diese Möglichkeit, sich nachträglich eine weiße Weste zu verschaffen, auch im Strafrecht verankert (was zuvor verabsäumt worden war), fügt jedoch Bedingungen hinzu: Diese Bereinigung der Steuersituation („regularización“) muss nicht nur erfolgen, bevor sich die Steuerfahndung beim Betreffenden meldet, sondern auch, bevor die Staatsanwaltschaft in der Sache auf eine Weise tätig wird, die dem Steuersünder erlaubt zu ahnen, was auf ihn zurollt.

Klargestellt wird darüber hinaus, dass alle Unregelmäßigkeiten buchhalterischer oder anderer Art, die im Zusammenhang mit dem betroffenen Delikt begangen worden sind, im Rahmen desselben Vorgangs vom Tisch sind, d.h. auch von der Staatsanwaltschaft nicht weiter verfolgt werden können.

Selbst wer späte tätige Reue zeigt, kann daraus Vorteile ziehen. Wer als Verdächtiger eines Steuerdelikts eine Vorladung erhält, hat zwei Monate Zeit, um einen mildernden Umstand zu schaffen, indem er den Tatbestand anerkennt und seine Steuerschuld begleicht. Der Richter kann in diesem Fall das Strafmaß um ein oder zwei Grade absenken. Wohlgemerkt: kann. Dieselbe Minderungsmöglichkeit eröffnet das Gesetz für andere Beteiligte am selben Steuerdelikt, wenn sie aktiv mit der Justiz zusammenarbeiten, indem sie zum Beispiel entscheidende Beweise liefern oder mit Hinweisen zur Festnahme des Schuldigen beitragen.

## 8. Praxishinweise

### 8.1 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 Steuer-

pflichtigen, 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 sind. Ob es nach der Umsetzung der erweiterten Anzeigepflichten durch das Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz 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 Mutterunternehmerschaft 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 Satz 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 Satz 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 eine 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 25.000,00 € verhängt werden.

## 8.2 Meldepflicht bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen

### 8.2.1 Sachstand Deutschland

Im BGBl. I 2019, S. 2875 wurde das Gesetz zur Einführung einer Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen verkündet. Meldepflichtig sind alle Initiatoren, die grenzüberschreitende Steuergestaltungen nach der Definition des neu in die Abgabenordnung (AO) eingefügten § 138d vermarkten, für Dritte konzipieren, organisieren oder zur Nutzung bereitstellen. Meldepflichtig sind auch sogenannte Intermediäre, die die Umsetzung solcher Steuergestaltungen durch Dritte verwalten. Meldepflichtige Sachverhalte werden im Gesetz abschließend definiert (§ 138d Absatz 2 AO). Mit dem Gesetzentwurf wird die europäische Richtlinie (EU) 2018/822 in nationales deutsches Recht umgesetzt.

### 8.2.2 Sachstand Spanien

Die neue EU-Regelung über die Verpflichtung, Steuergestaltungen bei grenzüberschreitenden Vorgängen zu melden, wird in Spanien aller Voraussicht nach per 1.

Juli 2020 in Kraft treten. Die Umsetzung hat sich aufgrund der innenpolitischen Lage verzögert.

## 8.3 Einlagenrückgewähr nach § 27 Abs. 8 Satz 3 KStG

### 8.3.1 Grundlagen

In Spanien werden i.d.R. Kapitalerhöhungen oder Kapitalherabsetzungen über das Nennkapital reguliert (das Mindestnennkapital in Spanien beträgt 3.000 €). 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 die leistende Gesellschaft nach § 27 Abs. 8 Satz 3 KStG einen entsprechenden Antrag nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck stellen. Wenn der Antrag nicht gestellt wird, erfolgt eine Besteuerung der Kapitalherabsetzung nach allgemeinen Regeln.

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.

### 8.3.2 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 Satz 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 deut-

scher 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 01.01.1977;
- 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 Absatz 1 Satz 3 KStG. Zur Darstellung des fiktiven Einlagekontos finden Sie im Internetauftritt des BZSt unter dem Pfad > Steuern National < Feststellung nach § 27 Absatz 8 KStG > Antragstellung unter der Überschrift „Vorzulegende Unterlagen und Berechnungen“ als Hilfsmittel die Muster-Datei „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 durchgeföhrter 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. Letztlich muss das Einlagenkonto iSv. § 27 KStG seit Gründung der Gesellschaft nachgebildet/entwickelt werden

### 8.3.3 Was ist in Liquidationsfällen zu beachten?

Auch (Schluss)Auskehrungen im Rahmen einer Liquidation gelten als Leistungen nach § 27 Abs. 8 Satz 3 .V.m. Satz 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. 18.7.2016 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 Steuerverwaltungsverfahrens 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 Absatz.

## 8.4 BMF-Schreiben v. 04.04.2016

Normgeber: Bundesministerium der Finanzen

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

Fassung vom: 04.04.2016

Gültig ab: 04.04.2016

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 Absatz 8 KStG)

Durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7. 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 Absatz 8 Satz 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 Absatz 8 Satz 2 KStG).

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die gesonderte Feststellung nach § 27 Absatz 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 Absatz 8 KStG erfasst.
- § 7 Absatz 2 Sätze 1 und 2 KapErhStG finden in den Fällen der Kapitalherabsetzung und nachfolgender Auszahlung des Herabsetzungsbetrags bei Körperschaften oder Personenvereinigungen, die dem § 27 Absatz 8 KStG unterliegen, nach § 7 Absatz 2 Satz 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 Absatz 8 KStG für die Nennkapitalrückzahlung gestellt, ist § 27 Absatz 8 Satz 9 KStG zu beachten.
- Die Antragsfrist gemäß § 27 Absatz 8 Satz 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 Absatz 8 KStG vor dem 1. Januar 2014 erbracht wurden und für die ein Antrag nach § 27 Absatz 8 KStG abgelehnt, zurückgenommen oder nicht gestellt wurde, abweichend von den Randnummern 1 bis 3 nicht nach § 27 Absatz 8 Satz 9 KStG als Gewinnausschüttungen behandelt werden, wenn das für den Anteileigner 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)

## 9. Veröffentlichungen

### 9.1 Wegweiser

#### **Erfolgreich vermieten, Risiken vermeiden**

##### **Steuerung und Besteuerung Immobilieninvestitionen von Privatanlegern Vom Zweitwohnsitz bis zum Renditeobjekt**

Wir erklären die rechtlichen und ertragsteuerlichen Vorschriften, die bei einer Immobilieninvestition einer Privatperson zu beachten sind. Interaktive Berechnungstabellen ergänzen Informationen und Erläuterungen zu angrenzenden Themen wie z.B. die Sinnhaftigkeit einer Investition über eine S.L. sowie Vermögen- und Erbschaftsteuer.

#### **Gestaltung einer Zukunft ohne S.L.**

##### **Der Giftschrank der verdeckten Gewinnausschüttung zwingt zum Handeln**

Wir beschreiben die wesentlichen Angriffsflächen, die von deutschen Steuerprüfern ins Visier genommen werden, was bei Teilhabern vermögenshaltender Gesellschaften mit spanischem Immobilieneigentum zu signifikanten Auswirkungen führen kann – hohe Steuernachzahlungen, Strafen sowie u.U. auch strafrechtliche Konsequenzen – und zeigen Lösungen auf.

#### **Optimierte Strukturen für Bauträger**

##### **Gestaltungen mit Effekt: Unterschiede bei der finalen Steuerbelastung von 25 % bis 46 %**

Dieser Wegweiser erläutert die für eine Entscheidung relevanten Fakten und Bedingungen. Ausführlich gehen wir auf die von uns empfohlene Organisationsstruktur einer deutschen GmbH & Co. KG ein, die in Spanien mit einer Betriebsstätte tätig wird.

#### **Wohn- und Ferienvermietung Steuerberatung 4.0**

##### **Transparenz, Datenzugriff, Kontrolle Alltagsmanager zur Steuerung von Immobilieninvestitionen**

Am 30. September 2017 sind die ersten Datenpakete im Rahmen des AIA (Automatischen Informationsaustausch) zwischen Spanien und Deutschland ausgetauscht worden. In beiden Ländern ist die fiskalische Kontrolle von Mieteinnahmen verschärft worden. Wir beschreiben eine ideale Lösung für deutsche Immobilieneigner mit Mieteinnahmen in Spanien.

## Vermögensteuer für deutsche Nichtresidenten

### Regel- und Sonderfälle Optimierungsmöglichkeiten

Bedingt durch das seit 2013 geltende neue DBA Deutschland-Spanien kann nicht nur direktes Immobilieneigentum in Spanien zur Vermögensteuerpflicht führen, sondern auch Eigentum über eine Gesellschaftsstruktur. Unser Wegweiser bildet den aktuellen Stand ab und beschreibt Optimierungsstrategien.

## Erbschaft- und Schenkungsteuer

### Systematik, Problemstellungen und Optimierungsmöglichkeiten im Verhältnis Balearen/Spanien – Deutsches Testament in Spanien

Ein Erb- oder Schenkungsvorgang im Ausland stellt die Betroffenen vor besondere Herausforderungen. Wir beschreiben die steuerlichen Besonderheiten in Spanien, die Details der Abwicklung und die Möglichkeiten der Optimierung. Ein eigenes Kapitel widmen wir der Sonderform des Nachfolgepaktes.

## Die spanische Einkommensteuer für Residenten

### Umfassende Beschreibung der Funktionsweise und formellen Regelungen Stand Steuerjahr 2019

Wir erklären die grundsätzliche Struktur der Einkommensteuer, die Einkommensarten und die Systematik der Berechnung. Dabei kommen u.a. auch Optimierungsmöglichkeiten, der Zusammenhang mit der Vermögensteuer sowie Problemstellungen für deutsche Spanien-Residenten zur Sprache.

## DATEV und die Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft in Spanien

### Lösungen mit Datentransfer nach DATEV Tax Compliance und Echtzeitdaten mit direktem Belegzugriff

Steueroptimierte Strukturen erfordern vor allem im internationalen Zusammenhang eine optimierte Betreuung. In Zusammenarbeit mit der DATEV hat European@ccounting eine Lösung für deutsche Geschäftsprojekte in Spanien entwickelt, um die anfallenden Datenmengen effizienter zu organisieren, zu bearbeiten und zu nutzen.

## 9.2 Fachbücher



### Vermeidung von Risiken beim Immobilienerwerb auf Mallorca

**Eine sorgfältige Prüfung als Basis.**

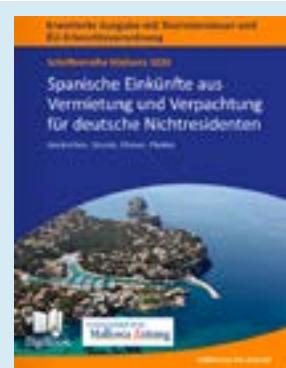
Baurecht, Bautechnik, Steuern, Verträge usw. – ein kompetentes Autorenteam zeigt auf, was ausländische Investoren beim Erwerb einer spanischen Immobilie berücksichtigen sollten und vermittelt Grundlagen für eine maßgeschneiderte „Due Diligence“.



### Erfolgreiche Wohn- und Ferienvermietung auf Mallorca

**Risikovermeidung bei ungewisser Rechtslage für deutsche Nichtresidenten**

Diese dritte Auflage unseres Standardwerks geht detailliert auf die Reform des balearischen Tourismusgesetzes ein und liefert Immobilieneigentümern einen Überblick über relevante Steuer- und Rechtsthemen.



### Auswandern nach Mallorca

#### Neue Rahmenbedingungen für Steuerpflicht, Ansässigkeit und Investment in Spanien

Was löst der Wegzug steuerlich in Deutschland aus und auf welche Vorschriften muss sich der ausländische Resident in Spanien und insbesondere auf Mallorca einstellen? Ein fiskalischer und rechtlicher Ratgeber vom Immobilienkauf bis zur Erbschaftsteuer.



### Mallorca – nur emotionale Rendite?

#### Investmentchancen: Ein Briefing aus Schweizer Perspektive unter Berücksichtigung des neuen DBA

Seit 2013 gibt es zwischen Spanien und der Schweiz ein neues Doppelbesteuerungsabkommen. Wir analysieren die Chancen und Probleme des Standorts Mallorca aus der spezifischen Sicht von schweizerischen Investoren.



## European@ccounting

Center of Competence®

Mit 13 Steuerberatern, Rechtsanwälten und über 50 Mitarbeitern sind  
wir Ihr deutschsprachiger Partner auf Mallorca und in Spanien

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