



Der gläserne Steuerbürger auf Mallorca -Teil II

**Strafrechtliche Folgen bei nicht erklärten Einkünften im Zusammenhang mit einer spanischen Immobilie.
 Gastbeitrag von Herrn Rechtsanwalt Michael Olfen
 Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht**

**Seismische Störungen sollen
nicht zum Erdbeben führen.**

Inhalt

1.	Der gläserne Steuerbürger auf Mallorca Teil I	4
1.1	Automatische Übermittlung von Informationen	4
1.2	Austausch aufgrund des neuen Doppelbesteuerungsabkommens	4
1.3	FACTA	5
2.	Strafrechtliche Folgen bei nicht erklärten Einkünften aus Spanien	5
2.1	Rechtsgrundlagen und Systematik des Steuerstrafrechts	5
2.2	Fallkonstellationen	7
2.3	Nicht erklärte Vermietungseinkünfte der Ferienimmobilie	7
2.4	Unentgeltliche Nutzung durch den Eigentümer	8
2.5	Unentgeltliche Nutzung einer S.L.	9
2.6	Gesellschafterdarlehen für die Anschaffung	11
3.	Lösungsansätze & Fazit	13
4.	Haftungshinweise	15
5.	Verfasser und Ansprechpartner	15
6.	Ansprechpartner bei der European@ccounting	16
7.	Schriftreihe „Mallorca 2030“	17

1. Der gläserne Steuerbürger auf Mallorca Teil I

In unserer Depesche „Der gläserne Steuerbürger auf Mallorca – Teil I“ haben wir ausführlich über den elektronischen Informationsaustausch, die Problematiken bei den unterschiedlichen Nutzungsarten und die Zinsen für Gesellschafterdarlehen zum Erwerb einer Ferienimmobilie auf Mallorca geschrieben.

Da die spanischen und deutschen Behörden nunmehr intensiv begonnen haben, Informationen zu sammeln und zu analysieren, erläutern wir an dieser Stelle nochmals kurz die gesetzlichen Regelungen. Bei dem vorhandenen „Waffenarsenal“ der Finanzbehörden geht es nicht mehr darum, OB vorhandene Unregelmäßigkeiten entdeckt werden, sondern nur noch darum, WANN das geschieht.

Aufgrund der Brisanz dieses Themas haben wir uns entschlossen, Ihnen eine strafrechtliche Beurteilung der möglichen Sachverhalte zu vermitteln. Der Gastbeitrag von Herrn Rechtsanwalt Michael Olfen, zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht, folgt ab dem Gliederungspunkt 2. - Strafrechtliche Folgen bei nicht erklärten Einkünften aus Spanien.

1.1 Automatische Übermittlung von Informationen

Ab dem 01. Januar 2013 ist das neue EU-Amtshilfegesetz - EUAHiG in Kraft. Neben der Übermittlung von Informationen auf Ersuchen ist in § 7 die automatisierte Übermittlung von Informationen geregelt. Das neu eingerichtete Verbindungsbüro übermittelt an die Mitgliedstaaten – systematisch, auf elektronischem Weg und ohne vorheriges Ersuchen – die folgenden verfügbaren Informationen über in anderen Mitgliedsstaaten ansässige Personen:

- Vergütungen aus unselbständiger Arbeit,
- Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen,
- Lebensversicherungsprodukte ...,
- Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen, sowie
- Eigentum an unbeweglichem Vermögen und Einkünfte daraus.

In diesen geschilderten Fällen ist keine Anhörung erforderlich. Der Informationsaustausch erfolgt, wie gesagt, automatisiert!

1.2 Austausch aufgrund des neuen Doppelbesteuerungsabkommens

Am 01. Januar 2013 ist das neue Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Deutschland und Spanien in Kraft getreten. Seit diesem Zeitpunkt gilt die „große Auskunfts Klausel“, der das neue DBA in Übereinstimmung mit dem OECD-Musterabkommen folgt.

Es handelt sich um eine Generalklausel, die es deutschen und spanischen Behör-

Heute stellt sich nur noch die Frage, WANN Unregelmäßigkeiten entdeckt werden

Die Staaten müssen die Information nicht mehr abfragen

„Große Auskunfts Klausel“ seit 01. Januar 2013

den ermöglicht, bis auf die Gemeindeebenen heruntergehende Steuerinformationen zu ersuchen. Deutsche Investoren in Spanien müssen sich auch den erweiterten Mitwirkungspflichten nach der deutschen Abgabenordnung unterwerfen. Das neue DBA in Verbindung mit Richtlinie 2011/16 EU kann durch den Passus „Steuern aller Art“ auch auf die Erbschaftsteuer ausgedehnt werden.

1.3 FATCA

Die USA, die OECD und mit ihr die G20 haben weltweit eine beispiellose vorsorgliche und flächendeckende Datensammlung über Steuerpflichtige eingeleitet – die Schweiz ist mit im Boot. Die amerikanischen Behörden sammeln aufgrund ihres „Foreign Account Tax Compliance Act“ (FATCA) eine Unmenge an Informationen. Diese Daten können und werden dann im Rahmen der Amtshilfe automatisch an alle beteiligten Länder weitergeleitet. Da es durchaus nicht unüblich war, Immobilien in Spanien über internationale Strukturen zu erwerben, könnten diese Informationen für die Finanzbehörden nützlich sein.

Die US-Behörden sammeln Unmengen an Daten

2. Strafrechtliche Folgen bei nicht erklärten Einkünften aus Spanien

von Michael Olfen, zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht

Nicht nur die steuerlichen Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung bereiten einiges Kopfzerbrechen, sondern gerade die strafrechtlichen Konsequenzen können bei nicht rechtzeitiger Ergreifung von Schutz- und Abwehrmaßnahmen zu verheerenden Folgen für die Betroffenen führen, weshalb wir an dieser Stelle auch diese näher beleuchten und Anregungen zur Lösung geben möchten. Wir greifen aber auch die übrigen Fälle der Nachversteuerung von Einkünften im Zusammenhang mit einer Immobilie in Mallorca auf.

Potenziell verheerende strafrechtliche Konsequenzen

Dabei versuchen wir die bereits komplexe und nur sehr schwer verständliche steuerrechtliche Thematik einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht noch durch strafrechtliche Erwägungen weiter zu verkomplizieren und anzureichern, sondern beschränken uns auf das Nötigste zum Verständnis, um dem geeigneten Leser die „Augen zu öffnen“ und seine Handlungsoptionen anpassen zu können.

2.1 Rechtsgrundlagen und Systematik des Steuerstrafrechts

Um die Gefahren einer bisher nicht angezeigten und später erkannten verdeckten Gewinnausschüttung besser verstehen zu können, bedarf es zunächst einiger

Steuerrecht und Strafrecht sind eigenständig

Beschäftigung mit den Rechtsgrundlagen des Steuerstrafrechts. Das deutsche Steuerrecht und das Strafrecht stehen sich selbständig gegenüber. Das Strafrecht und seine Normen bestimmen nicht, wann es zu einer Steuerhinterziehung kommt. Sondern das Strafrecht stellt hierzu eine sogenannte Blankettvorschrift zur Verfügung, das ist § 370 Abgabenordnung (AO). Das heißt, es ergibt sich aus § 370 AO selbst nicht, wann objektiv welche Steuer hinterzogen worden ist, sondern diese Rechtsfolge ist den jeweiligen Einzelsteuergesetzen zu entnehmen und bedarf der Ausfüllung durch die Einzelsteuergesetze. Einzelsteuergesetze sind z.B. das Einkommenssteuergesetz, das Umsatzsteuergesetz oder das Gewerbesteuerengesetz. Die Beantwortung der Frage also, ob eine Steuer als verkürztes Tatobjekt gem. § 370 AO vorliegt, ergibt sich aus den deutschen Steuergesetzen. Auch sind bei bilateralen Sachverhalten wie hier zwischen Spanien und Deutschland die Regelungen der entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen beider betroffener Länder, den sogenannten DBA, zu beachten. Wann ein Steuertatbestand als Voraussetzung für eine Straftat erfüllt ist, ergibt sich darüber hinaus aus der Rechtsprechung der zuständigen Finanzgerichte und des höchsten deutschen Steuergerichts, des Bundesfinanzhofs.

Es wird demnach bei der Beurteilung einer Steuerstraftat zunächst daran angeknüpft, ob überhaupt ein steuerlicher Tatbestand erfüllt worden ist, und erst auf der zweiten Stufe wird entschieden, ob es durch das Hinzutreten weiterer Tatbestandsmerkmale zur Verwirklichung einer Straftat gekommen ist.

Verbleibt es lediglich bei der Ausfüllung eines Steuertatbestands ohne Hinzutreten strafatbestandlicher Merkmale, ergeben sich rein steuerliche Konsequenzen. So ist nicht gleich jede später entdeckte verdeckte Gewinnausschüttung als Straftat zu qualifizieren. Andersherum ist bei der Verwirklichung weiterer auch strafrechtlicher Tatbestandsmerkmale zusätzlich auch der § 370 AO erfüllt und der Steuerpflichtige hat sich mit der Rechtsfolge dieser Norm (z.B. Geldstrafe oder Freiheitsstrafe) zu beschäftigen.

Deshalb ergeben sich immer gleich zwei Rechtsfolgen, nämlich die steuerliche und die strafrechtliche, und das Finanzamt wird nicht nur die hinterzogenen Steuern nebst Zinsen nachfordern, sondern die Bußgeld- und Strafsachenstelle beim Finanzamt oder der Staatsanwalt wird auch die strafrechtliche Verfolgung sichergestellt wissen.

Vom Grundsatz soll es an dieser Stelle genügen, ob die Verwirklichung eines deutschen Steuertatbestands und deren strafrechtlich vorwerfbare Nicht- bzw. Falscherklärung in der Einkommenssteuererklärung gegenüber dem deutschen Finanzamt verfolgt werden kann. Es ist aber durchaus umstritten, ob nicht auch die rein spanische Steuerhinterziehung in Deutschland über § 370 Abs. 7 AO abgeurteilt und verfolgbar ist.

Steuergesetze maßgebend für Einstufung als Steuertatbestand

Nicht jede vGA ist als Straftat zu qualifizieren

Die spanische Betrachtung der Steuerhinterziehung ist für die deutsche Betrachtung nicht unbedingt maßgebend

2.2 Fallkonstellationen

Bei der strafrechtlichen Beurteilung ist nach der dargelegten Systematik also zunächst danach zu fragen, ob es nach den einschlägigen deutschen Steuergesetzen objektiv zu einer Steuerverkürzung gekommen ist.

Hierbei sollen folgende Fälle rund um die spanische Immobilien untersucht werden:

- Vermietungseinkünfte aus der spanischen Ferienimmobilie
- Unentgeltliche Nutzung einer spanischen Ferienimmobilie durch den Eigentümer selbst.
- Unentgeltliche Nutzung einer spanischen Ferienimmobilie durch den in Deutschland ansässigen Gesellschafter einer spanischen Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer Sociedad Limitada (SL.)
- Hingabe eines unverzinslichen Gesellschafterdarlehens für die Anschaffung einer spanischen Ferienimmobilie durch eine SL.

2.3 Nichterklärte Vermietungseinkünfte der Ferienimmobilie

Steuerpflichtige, die in Deutschland ansässig sind und dort ihren Wohnsitz haben, sind generell mit ihrem gesamten Welteinkommen nach § 1 Abs. 1 EStG auch in Deutschland steuerpflichtig, unabhängig davon, wo die Einkünfte erzielt werden. Wenn aus einer ausländischen Immobilie Vermietungseinkünfte erzielt werden, sind Inländer deshalb hiermit zunächst vollständig in Deutschland steuerpflichtig, es sei denn, das Besteuerungsrecht ist abkommensrechtlich ausschließlich dem andern Staat zugewiesen und in Deutschland von der Besteuerung vollständig ausgenommen.

Unterwirft auch der ausländische Staat – hier Spanien – diese Einkünfte der Besteuerung, ist es die Aufgabe eines Doppelbesteuerungsabkommens, eine doppelte Besteuerung zu vermeiden oder zu vermindern. Hierzu werden zwei Standardmethoden angewandt:

- Freistellungsmethode (u.U. unter Einbeziehung des Progressionsvorbehaltes); in diesem Fall werden die ausländischen Einkünfte von der inländischen Besteuerung ausgenommen.
- Anrechnungsmethode; in diesem Fall werden die Einkünfte zwar in beiden Staaten besteuert, der Wohnsitzstaat rechnet jedoch die im Ausland hierauf erhobene Steuer auf seine Steuer an, d.h. vermindert seine Steuerlast um die bereits im Ausland erhobene Steuer. Diese Regelung gilt im Verhältnis zwischen Deutschland und Spanien.

Ausgangspunkt der strafrechtlichen Beurteilung

Steuerpflicht für weltweites Einkommen

Die zwei Standardmethoden der Vermeidung der Doppelbesteuerung

In dem DBA mit Deutschland ist die Anrechnungsmethode vereinbart worden, wonach Deutschland das Besteuerungsrecht hat. Vermietungsgewinne werden vom deutschen Fiskus besteuert und sind in der Anlage V anzugeben. Die ausländische Steuer kann aber über die Anlage AUS auf die deutsche Steuer angerechnet oder wie Werbungskosten abgezogen werden.

Bei der Freistellungsmethode bleibt es somit beim Besteuerungsniveau des anderen Vertragsstaates, bei der Anrechnungsmethode wird (in der Summe) das deutsche Steuerbelastungsniveau hergestellt.

Hieraus folgt, dass der objektive Tatbestand einer Steuerverkürzung bereits dann erfüllt ist, wenn deutsche Steuerpflichtige ihre spanischen Vermietungseinkünfte nicht in ihre deutsche Einkommensteuererklärung aufnehmen, und zwar unabhängig davon, ob sie diese ordnungsgemäß in Spanien als Nichtresident erklärt und versteuert haben, da allenfalls eine Anrechnung dieser spanischen Einkommensteuer auf die deutsche Einkommensteuer erfolgt.

2.4 Unentgeltliche Nutzung durch den Eigentümer

Auch hier ist zunächst wieder an die deutsche Steuerpflicht anzuknüpfen. Denn grundsätzlich gilt: Nur wenn das abstrakte Rechtsgut des vollständigen und rechtzeitigen Steueraufkommens im Inland verletzt worden ist, ist hierüber die deutsche Strafgewalt begründet und der Betroffene hat eine Verfolgung auch im Inland zu fürchten. In Deutschland unterliegt die Nutzung einer selbstgenutzten ausländischen Ferienimmobilie durch deren Eigentümer nicht der jährlichen Einkommensteuer. Insofern wäre das deutsche Steueraufkommen nicht berührt.

In Spanien jedoch hat der in Deutschland ansässige Eigentümer, wie bereits oben ausgeführt, jeweils am 31. Dezember des Folgejahres eine Einkommensteuererklärung mit Status als Nichtresident hinsichtlich seines ausschließlich selbstgenutzten Immobilieneigentums zum fiktiven Nutzungswert beim spanischen Finanzamt einzureichen.

Unterlässt er die Abgabe der Erklärung, liegt eine Steuerverkürzung in Spanien vor und die Straftat kann in Spanien verfolgt werden.

Der Sachverhalt wäre, wie bereits an anderer Stelle ausgeführt, nur zu überprüfen und aufzuarbeiten, wenn diese Immobilie verkauft werden soll, da ab dem 01. Januar 2013 (neues DBA) diese Veräußerungsgewinne für die deutsche Seite nicht immer steuerfrei sind. Die Besteuerung in Spanien bleibt davon unberührt.

Doch Vorsicht: Spontane Kenntnis erlangt das deutsche Finanzamt von der Ferienimmobilie ab dem 1.1.2015 auf der Grundlage des automatischen Informations-

DBA mit Spanien
sieht Anrechnung vor

Unabhängig von
ordnungsgemäßer
Versteuerung
in Spanien

Anknüpfung
an die deutsche
Steuerpflicht

austauschs. Hieran könnten sich Fragen des Finanzamtes nach der Herkunft der finanziellen Mittel für die Anschaffung der Ferienimmobilie ergeben, soweit diese Immobilie den deutschen Finanzbehörden bisher unbekannt geblieben ist. Kann der Eigentümer diese Mittelherkunft nicht beleghaft nachweisen oder sollten sich die finanziellen Reserven hierfür nicht aus der versteuerten Vermögenslage des Steuerpflichtigen ablesen lassen, könnte leicht der Verdacht nach verschwiegenen „Schwarzeinkünften“ zur Finanzierung der Ferienimmobilie aufkommen. Auch liegt der Verdacht nahe, dass bisherige Vermietungseinkünfte nicht in Deutschland erklärt worden sind.

In diesem Fall sollte unbedingt ein Steuerstrafrechtler eingeschaltet werden. Soweit die Tat noch nicht entdeckt ist, könnte hier noch das Instrument der strafbefreienden Selbstanzeige helfen, auf das noch eingegangen wird.

2.5 Unentgeltliche Nutzung einer S.L.

Nach den dargelegten Grundsätzen kann es zur Einkommensteuerhinterziehung auch kommen, wenn eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) angenommen wird, die sich auf die Steuerpflicht des Nichtresidenten Gesellschafters im Wohnsitzstaat Deutschland auswirkt.

Der Bundesfinanzhof definiert die vGA im Sinne einer Norm im Körperschaftsteuergesetz (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) in ständiger Rechtsprechung als Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht (BFH v. 24. 4. 2002, I R 18/01, BFHE 199, 144, 145, DStR 2002, 1614; v. 19. 3. 1997, I R 75/96, BFHE 183, 94, 95, DStR 1997, 1161). Dabei muss die Minderung des Unterschiedsbetrages geeignet sein, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (BFHE 200, 197, 198 f.).

Wurden Zuwendungen an einen Gesellschafter gewährt, ist zur Abgrenzung, ob die Zuwendungen aus betrieblichen Gründen erfolgten oder mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis gewährt wurden, ein Fremdvergleich vorzunehmen (BFH v. 24. 4. 2002, I R 18/01, a. a. O.). Danach ist eine Zuwendung dann nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, wenn die Gesellschaft bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters den Vorteil auch einer Person, die nicht Gesellschafter ist, gewährt hätte.

Dies wird in sämtlichen Fällen, in denen von der spanischen S.L. die Ferienimmobilie angeschafft und verwaltet wurde und an den Alleingesellschafter mit Wohnsitz in Deutschland unentgeltlich zur Nutzung überlassen worden sind, anzunehmen sein. Denn nach dem erforderlichen Fremdvergleich wird eine Kapitalgesellschaft

Wichtige Frage:
Woher stammen die Mittel zum Erwerb der Immobilie?

Definition der vGA:
Minderung oder verhinderte Mehrung des Vermögens

einem Dritten eine ihr gehörende Immobilie nicht unentgeltlich zur Nutzung überlassen. Insoweit ist die unentgeltliche Zuwendung der Nutzung nur durch das Gesellschaftsverhältnis erklärbar, wodurch dann zu einer vGA kommt.

Ein strengerer Maßstab gilt besonders bei Zuwendungen an einen beherrschenden Gesellschafter. Also eben in den Fällen, in denen die spanische Immobilie durch den deutschen Alleingesellschafter der S.L. kostenfrei genutzt wird. Hier ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis bereits dann anzunehmen, wenn die Leistung der Gesellschaft an den Gesellschafter nicht auf einer klaren, von vornherein abgeschlossenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung beruht (Bundesfinanzhof BFH v. 19. 3. 1997, I R 75/96, a. a. O.). Fehlt es an einer solchen Vereinbarung, so liegt regelmäßig eine vGA vor (Bundesgerichtshof für Strafsachen BGH v. 3. 3. 1993, 5 StR 546/92, BGHSt 39, 146, 151, NJW 1993, 1604; v. 7. 11. 1988, 3 StR 258/88, BGHSt 36, 21, 24, NJW 1989, 307).

Die spanische S.L. wird aber mit ihrem Alleingesellschafter im Regelfall keinen Mietvertrag über die Nutzung abgeschlossen haben, aufgrund derer die S.L. von ihrem Alleingesellschafter eine Mietpreis einfordern könnte. Das heißt, eine einfache Nachfrage des deutschen Finanzamtes beim Alleingesellschafter verbunden mit der Aufforderung zur Vorlage eines entsprechenden Mietpreises und des Banknachweises zu den bisher gezahlten regelmäßigen Mietzahlungen deckt die vGA und die Steuerverkürzung auf.

Es wurde bereits einleitend darauf hingewiesen, dass ab dem 1.1.2015 die spanische Finanzbehörde aufgrund des vereinbarten Informationsaustausches auch spontan und ungefragt nicht nur Informationen über Bankverbindungen meldet, sondern die spanischen Finanzbehörden werden nach dem neuen Amtshilfeabkommen der EU gem. § 7 EUAHiG künftig auch Informationen unter anderem über Vergütungen aus unselbständiger Arbeit, Renten und auch Grundeigentum in Spanien über eine Verbindungsstelle an die deutschen Finanzämter weiterleiten.

Wenn diese Voraussetzungen erfüllt worden sind, was die Regel sein dürfte, kann eine vGA dann nach § 20 Absatz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG beim inländischen Gesellschafter zu bisher nicht erklärten Einkünften aus Kapitalvermögen führen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem (Allein-) Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung diesen Nutzungswert als Vermögensvorteil zugewendet hat. (ständige Rspr., BFH v. 22. 2. 2005, VIII R 24/03, DStRE 2005, DStRE Jahr 2005 Seite 764, DStRE Jahr 2005 Seite 765, m.w.N.). Allerdings bedarf es grundsätzlich eines Zuflusses beim Gesellschafter.

Es reicht aber nach der Rechtsprechung schon aus, wenn nicht der Alleingesellschafter selbst, sondern etwa seine Kinder als nahe Angehörigen diese Immobilie unentgeltlich nutzen. Der Vorteil gilt auch in diesem Fall dem Gesellschafter mittel-

Fremdvergleich
gibt den
Ausschlag

Schon eine simple
Nachfrage deckt die
Steuerverkürzung auf

Der Austausch von
Informationen
geht weit über
Bankdaten hinaus

bar in der Weise zugewendet, dass eine ihm nahe stehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. „Nahestehend“ sind aber nicht nur Angehörige im Sinne von § 15 AO, sondern es werden beispielsweise auch Geschäftspartner, Freunde usw. von dieser Rechtsprechung einbezogen. Wird also der Zufluss aus einer verdeckten Gewinnausschüttung in der deutschen Einkommensteuererklärung nicht angegeben, führt dies objektiv zu einer Verkürzung der Einkommensteuer.

Bei der Nichterklärung einer verdeckten Gewinnausschüttung kann daher die Hinterziehung von Einkommensteuer als Straftat grundsätzlich in Betracht kommen. Die Höhe der verkürzten Steuer ist grundsätzlich ausschlaggebend dafür, ob nicht über die bereits seit Jahren ausgeübte Praxis der unentgeltlichen Überlassung sogar eine Steuerhinterziehung „großen Ausmaßes“ und damit eine besonders schwere Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO angenommen werden kann, wonach die Steuerhinterziehung von sechs Monaten bis zu 10 Jahren Freiheitsstrafe nach sich ziehen kann.

Da das BFH-Urteil vom 12.06.2013 (Az. I R 109-111/10) bereits seit langer Zeit bekannt sein dürfte, könnte die deutsche Steuerfahndung entsprechende Fälle einer verdeckten Gewinnausschüttung schnell aufgreifen und ab dem 1.1.2015 die nötigen Hintergrundinformationen sogar von den spanischen Behörden quasi auf einem Silbertablett serviert bekommen.

Ob der Steuerpflichtige sich dann noch auf einen Irrtum über die Steuerrechtslage berufen kann, wonach er die inhaltliche Reichweite oder das Vorhandensein eines deutschen Steueranspruchs, nämlich die vGA, nicht erfasst hat und sich deshalb über den Tatbestand einer Steuerhinterziehung geirrt hat oder er davon ausgegangen ist, ihm sei beispielsweise nichts zugeflossen, bleibt abzuwarten. In jedem Fall wäre dieser Irrtum durch Befragung eines Steuerkundigen vermeidbar gewesen und der Steuerpflichtige würde dann ebenso bestraft werden können.

Es droht demnach bei Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung eine Strafverfolgung, die je nach Höhe sogar als besonders schwere Steuerhinterziehung gewürdigt werden könnte. Beachtet man, dass bereits die Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens bei den Betroffenen zu weit reichenden Konsequenzen führen kann (z.B. Reputationsverlust in der Öffentlichkeit), sind die Konstellationen einer verdeckten Gewinnausschüttung ernst zu nehmen und Abwehrmaßnahmen zu ergreifen.

2.6 Gesellschafterdarlehen für die Anschaffung

Ebenso problematisch sind die Fälle der Hingabe unverzinslicher Darlehen durch den beherrschenden (Allein-) Gesellschafter. Die SL wird in diesem Fall als Eigentümerin vorgeschoben und der Kaufpreis der spanischen (Ferien-) Immobilie

Die vGA entsteht auch bei Nutzung durch „Nahestehende“

Einstufung als Steuerhinterziehung „großen Ausmaßes“ ist möglich

„Irrtum“ wäre durch Befragung eines Steuerkundigen vermeidbar gewesen

durch das Darlehen finanziert, wobei die Immobilie wiederum unentgeltlich ihrem Gesellschafter überlassen wird.

Es wurde im Einzelnen bereits erläutert, dass die bei der S.L. ersparten Darlehenszinsen dem Gesellschafter als Darlehensgeber nachträglich mit einem fiktiven Steuersatz als Zufluss steuerlich zugerechnet werden und von ihm als Einkünfte aus Kapitalvermögen nachzuversteuern sind. Entweder ist für beherrschende Gesellschafter die Anwendung des Zuflussprinzips nicht anwendbar, was auch bei grenzübergreifenden Gestaltungen gilt. Oder die fiktive Zinsbesteuerung wird über das Außensteuergesetz unabhängig von der Darstellung der Einkünfte aus Kapitalvermögen über die Regelungen des § 1 AStG erreicht.

Auch hierbei könnten deutsche Strafverfolgungsbehörden den Hebel ansetzen und von einer strafbaren Steuerhinterziehung ausgehen. Ausländische Zinseinkünfte unterliegen der deutschen Besteuerung – entweder weil aufgrund des Geltungsprinzip zum Welteinkommen nach §§ 1 Abs. 1, 20 EStG die Zinsen eines unbeschränkt Steuerpflichtigen als Einkünfte besteuert werden und ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem anderen Zinsquellensteuerstaat nicht besteht. Oder es wurde ein Doppelbesteuerungsabkommen wie im vorliegenden Fall mit Spanien abgeschlossen, wonach aber dem Wohnsitzstaat Deutschland das Besteuerungsrecht zufällt und zuvor gezahlte ausländische Quellensteuer lediglich auf die deutsche Einkommensteuer anrechenbar sind, soweit die hieran geknüpften Voraussetzungen zum Nachweis erfüllt worden sind.

In beiden Fällen wird bei einer Nichterklärung der fiktiv zugeflossenen Zinsen der objektive Tatbestand einer Steuerverkürzung verwirklicht.

Im vorliegenden Fall der fiktiven Annahmen eines Zinszuflusses könnte jedoch die strafrechtliche Relevanz im Vergleich zur vGA anders zu bewerten sein. Zunächst ist beim Darlehensgeber, der ein unverzinsliches Darlehen an die von ihm beherrschte S.L. hingibt, eine Vermögenshingabe nicht zu verzeichnen und insofern fehlt es gerade an einer steuerpflichtigen Vermögensmehrung. Zum anderen dürfte aufgrund des tatsächlich fehlenden Zuflusses der Betroffene sich mit vertretbaren Gründen auf einen zu Straflosigkeit führenden Tatbestandsirrtum berufen können, womit bei ihm der notwendige Hinterziehungsvorsatz entfallen könnte. Eine unvorsätzliches Handeln ist aber straflos, soweit nicht eine leichtfertige Steuerhinterziehung angenommen werden kann. Hierbei ist grob fahrlässiges Handeln erforderlich. Dies ist aber vorliegend fraglich, da der rein fiktive Zufluss tatsächlich nicht gezahlter Zinsen der S.L. an ihn nicht unbedingt ins Auge springen muss und demnach auch grob fahrlässiges Handeln ausgeschlossen werden kann, wenn tatsächlich nicht zugeflossene Zinsen in der Einkommenssteuererklärung verschwiegen worden sind.

Unverzinsliche Darlehen sind ebenso problematisch

Ausländische Zinseinkünfte unterliegen der deutschen Steuer

Fiktiver Zufluss als objektiver Tatbestand

Insgesamt ist bei sämtlichen Fällen darauf hinzuweisen, dass die Rechtsprechung und die steuerliche Gesetzgebung, insbesondere auch Regelungen zur Selbstanzeige enorm verschärft worden sind und dass durch die inzwischen europaweit auf digitalen Informationsaustausch basierenden Ermittlungsmöglichkeiten der Fiskalbehörden zu einer erhöhten Aufdeckungswahrscheinlichkeit entsprechender Sachverhalte führen werden und die Steuerbehörden auch gewillt sind, die strafrechtliche Verfolgung einzuleiten. Steuerliche – auch zulässige – Gestaltungen werden von der Finanzbehörde zunehmend mit der „Strafrechtsbrille“ sehr kritisch beäugt und führen nicht selten zur Einleitung eines Ermittlungsverfahren, um den Steuerbürger in die Knie zu zwingen. So rückt die Einhaltung des geltenden Steuerrechts (sog. tax compliance) gegenüber möglichen Steuergestaltungen zur Vermeidung einer Strafverfolgung zunehmend in den Vordergrund.

**Verschärfte
Regelungen für
die Selbstanzeige**

3. Lösungsansätze & Fazit

In den Fällen einer vGA sollte umgehend geprüft werden, ob entsprechende Gestaltungen, bei denen die Verwaltung der spanischen Ferienimmobilie über eine S.L. erfolgt und die unentgeltliche Nutzung als vGA angesehen werden könnte, aufgegeben werden. Denn grundsätzlich ist die unentgeltliche Nutzung einer Ferienimmobilie durch eine natürliche Person wie dargelegt in Deutschland steuerfrei.

**Tax Compliance
gewinnt an
Bedeutung**

Für die Vergangenheit ist jedenfalls aus strafrechtlicher Sicht in sämtlichen Fällen empfehlenswert, entweder zu prüfen, ob nicht noch die Möglichkeit zur schlichten Berichtigungserklärung nach § 153 AO besteht. Diese Möglichkeit besteht aber nur, wenn nachträglich vom Steuerpflichtigen erkannt wird, dass seine Steuererklärung unrichtig oder unvollständig abgegeben worden ist und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist und es dadurch zu einer Steuerverkürzung gekommen ist. Diese Verpflichtung und Möglichkeit zur Berichtigung trifft aber nicht denjenigen, der die Erklärung vorher vorsätzlich, d.h. mit Wissen und Wollen falsch abgegeben hat. Sollte Vorsatz angenommen werden können, ist eine schlichte Berichtigungserklärung nicht mehr möglich.

Da die Berichtigungserklärung nicht die Zahlung von Hinterziehungszinsen zur Folge hat und auch keine Zuschläge zur Erlangung der Strafbefreiung anfallen, sind die Steuerbehörden erfahrungsgemäß geneigt, eher von einer strafbaren Steuerhinterziehung auszugehen. Denn der mangelnde Tatvorsatz, also das Wissen und Wollen, ist als innere Tatsache nur anhand objektiver Merkmale feststellbar. Hieran fehlt es aber häufig oder diese sind schwer beizubringen.

**Die einfache
Berichtigungs-
erklärung ist
nicht immer
möglich**

Deshalb sollte die mögliche Nacherklärung sich am Instrument einer Selbstanzeige orientieren, die auch zur Straffreiheit führt. Zwar sind die Voraussetzungen zur Erlangung der Straffreiheit über die Abgabe einer Selbstanzeige seit dem 01.01.2015 deutlich verschärft worden und es wird eine Selbstanzeige zur Straffreiheit nur füh-

ren können, wenn vollständig über einen Zeitraum von mindestens 10 Kalenderjahren die unentdeckten Besteuerungsrundlagen nachträglich offengelegt und die Steuern und die Zinsen und ggf. noch die Zuschläge nachgezahlt werden können. Aber die Selbstanzeige ist bisher noch nicht abgeschafft worden und als Abwehrmaßnahme deshalb unbedingt ins Auge zu fassen. Zwar fließt durch die Nachbesteuerung erheblich Liquidität ab, aber der Betroffene kann im Einzelfall vor einer nicht selten existenzvernichtenden Strafverfolgung bewahrt werden.

Zu beachten ist aber, dass Selbstanzeigen nur dann wirksam abgegeben werden können, wenn noch keine Sperrwirkung eingetreten ist. Das ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige bereits entdeckt ist oder damit rechnen musste, bereits entdeckt zu sein. Ab dem 01.01.2015 wird aufgrund des Informationsaustausches automatisch eine Meldung an den deutschen Steuerfiskus erfolgen und steuerrelevante Sachverhalte können aufgedeckt werden. Es ist demnach Eile geboten, bevor es endgültig zur Tatentdeckung gekommen ist.

Selbst wenn es bereits zur Tatentdeckung gekommen ist und die Selbstanzeige wegen Unwirksamkeit nicht mehr zur vollständigen Straffreiheit führen kann, kann die Abgabe einer Selbstanzeige im Einzelfall noch empfehlenswert sein, da die vollständige Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen als positives Nachtatverhalten zusammen mit der Wiedergutmachung des Steuerschadens durch den Steuerhinterzieher sich im Rahmen der Strafzumessung als „Zünglein an der Waage“ zur Vermeidung einer Freiheitsstrafe bei der Verteidigung auswirken kann.

Als Fazit raten wir Ihnen eindringlichst, sich zeitnah nicht nur mit Ihrem deutschen Steuerberater / Wirtschaftsprüfer in Verbindung zu setzen, um die entsprechenden Unterlagen, Miet- und Darlehensverträge sowie Steuererklärungen und Bilanzen in Zusammenarbeit mit dem spanischen Steuerberater zusammenzustellen und zu analysieren. Bei Bedarf sollte auch ein versierter Steuerstrafrechtler involviert werden, der beurteilt, wie mit der geschilderten Situation umgegangen werden sollte.

Nacherklärung sollte sich am Instrument der Selbstanzeige orientieren

Sperrwirkung ist zu beachten

Dringende Empfehlung: Prüfen Sie den Sachverhalt

4. Haftungshinweise

Diese Mandanten- und Informationsdepesche dient ausschließlich zu Informationszwecken. Für den Inhalt können wir keine Haftung übernehmen, obwohl dieser auf Informationen beruht, die wir als sehr zuverlässig erachten. Die genutzten Informationsquellen ändern sich täglich durch Rechtsprechung auf europäischer, landesspezifischer und/oder regionaler Ebene. Weiterhin kann der Transfer mit elektronischen Medien Änderungen hervorrufen. Wir können deshalb keine Zusicherung oder Garantie für die Richtigkeit, Vollständigkeit oder Ausgewogenheit abgeben und auch keine diesbezügliche Haftung oder Verantwortung übernehmen. Jede Entscheidung bedarf geeigneter und fallbezogener Aufbereitung und Beratung und sollte nicht alleine aufgrund dieses Dokumentes erfolgen.

Der gesamte Inhalt der Depesche und der fachlichen Informationen im Internet ist geistiges Eigentum der European@ccounting und steht unter Urheberrechtsschutz. Nutzer dürfen den Inhalt der Depesche und der fachlichen Informationen im Internet nur für den eigenen Bedarf nutzen, laden, ausdrucken oder kopieren. Jegliche Veränderung, Vervielfältigung, Verbreitung oder öffentliche Wiedergabe des Inhalts oder von Teilen hiervon, egal ob on- oder offline, bedarf der vorherigen schriftlichen Genehmigung der European@ccounting.

5. Verfasser und Ansprechpartner

Herr Michael Olfen
Rechtsanwalt - Fachanwalt für Steuerrecht
Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht

Oberwetter & Olfen
Mattentwiete 8
20457 Hamburg
olf@oberwetter-olfen.de

www.steuern-und-strafe.de
www.oberwetter-olfen.de

6. Ansprechpartner bei der European@ccounting

Asesor Fiscal - Steuerberater
Dipl.Kfm. Willi Plattes
Geschäftsführer

Asesor Fiscal - Steuerberater
Andreu Bibiloni

Asesor Fiscal - Steuerberater
Antonio Mas Vallbona

Geschäftsführung Gestoría
Yvonne Plattes

Assistent der Geschäftsführung
Kommunikation & Steuerberatung
Thomas Fitzner

Assistentin der Geschäftsführung
Kommunikation & Gestoría
Maike Balzano

European@ccounting

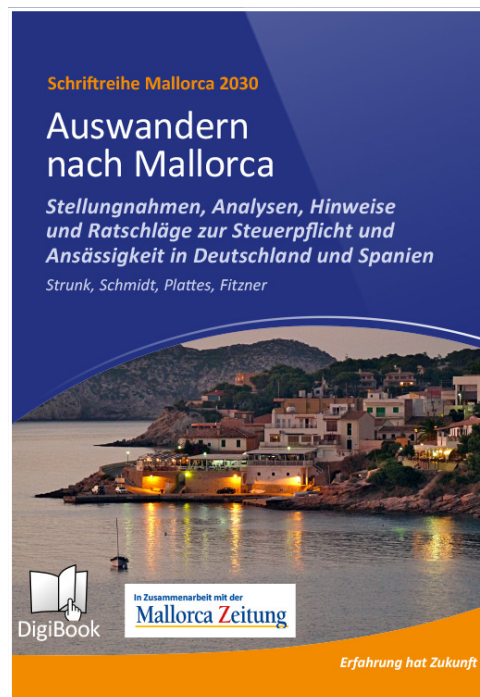
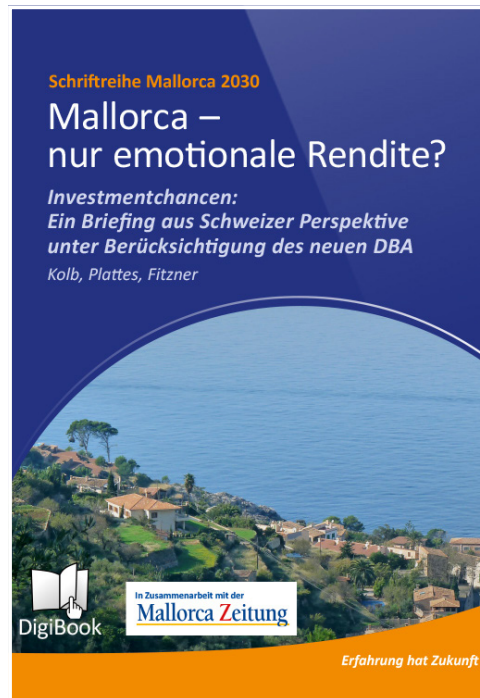
Center of Competence ®

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

Int. Tax: ES - B 570 348 11
® Marca Comunitaria
Registro mercantil: Mallorca tomo
1767, libro 0, folio 75, seccion 8,
hoja PM-36084

www.europeanaccounting.net
thomas@europeanaccounting.net

7. Schriftreihe „Mallorca 2030“



Erhältlich in den Buchgeschäften Akzent und Dialog in Palma de Mallorca sowie über Amazon, iBookstore und andere Internet-Verkaufsplattformen.