

Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung

Aufsätze

- Die Vorwirkung der ATAD-Richtlinie – Am Beispiel der deutschen Zinsschranke (§ 4h EStG iVm § 8a KStG)** von *Elvin Jabrayil, LL.M.* 321
- Herausforderungen bei der Bestimmung des Dotationskapitals in- und ausländischer Betriebsstätten – Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes** von *Dr. Sophie Margerie/Anna Feikus* 328
- BMF reagiert auf die EuGH-Entscheidung in der Rs. Hornbach-Baumarkt – Alles nur ein Missverständnis?!**
von *Dr. Christian Kahlenberg, LL.M.* 335

Praxisforum

- Neues zur Unionsrechtskonformität der (erweiterten) Hinzurechnungsbesteuerung – Zugleich Anmerkung zum EuGH-Urteil v. 26.2.2019 – C-135/17, in diesem Heft S. 347 – X-GmbH**
von *Dr. Arne Schnitger, LL.M./Sebastian Krüger, LL.M./Dr. Lars Nielsen* 340

Rechtsprechung

- Hinzurechnungsbesteuerung bei Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter im Drittstaatenfall grundsätzlich unionsrechtskonform** (EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, X-GmbH/FA Stuttgart-Körperschaften) 347

Spanien: Keine Vermögensteuer für Kommanditisten einer deutschen Kommanditgesellschaft

Dr. Christian Kahlenberg, M.Sc./LL.M./StB, Flick Gocke Schaumburg, Berlin/Bonn und Dipl.-Kfm. Willi Plattes, Asesor Fiscal/StB, European@ccounting, Palma de Mallorca

Herausgeber: Prof. Dr. Dr. h. c. Franz Wassermeyer, Prof. Dr. Jürgen Lüdicke,
Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Schön, Ministerialdirigent Martin Kreienbaum,
Prof. Dr. Christian Kaeser, Prof. Dr. Roland Wacker, Prof. Dr. Jens Schönfeld

Test (PPT-Rule) in der sog. „einfachen“ Form (also der einfachsten Variante/Grundvariante). Daneben schlägt das MLI eine Regelung vor, wonach bei Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung DBA-Vorteile trotzdem gewährt werden können, soweit nämlich auch bei nicht-missbräuchlicher Alternativgestaltung DBA-Vorteile gewährt worden wären. In diversen Ländern entspricht dies allerdings nicht der Praxis, sondern dort werden DBA-Vorteile generell versagt, wenn eine missbräuchliche Gestaltung vorliegt. In der Praxis der Schweizer Steuerbehörden wurde dies in der Vergangenheit uneinheitlich gehandhabt. Es stellt sich allerdings grundsätzlich die Frage, inwiefern überhaupt Missbrauch vorliegen kann, soweit auch bei einer „nicht missbräuchlichen“ Alternativgestaltung DBA-Vorteile hätten erreicht werden können. Im Rahmen des parlamentarischen Verfahrens in der Schweiz zur Genehmigung der Ratifizierung des MLI wurde nun zum Ausdruck gebracht, dass es aus Sicht der Schweiz denkbar ist, auch bei Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung DBA-Vorteile zu gewähren, soweit auch bei nicht-missbräuchlicher Alternativgestaltung DBA-Vorteile gewährt worden wären. Deshalb hat die Schweiz entschieden, die MLI-Regelung nicht generell zu übernehmen. Stattdessen soll es bilateralen DBA-Verhandlungen vorbehalten bleiben, eine ausgewogene Lösung zu erreichen.

Betriebsstätten in Drittstaaten mit passiven Erträgen

Betriebsstätten sind nicht „steuerlich ansässig“ iSd DBA-Rechts. Jedoch kann auch für Betriebsstättenenerträge das DBA angewendet werden, das für das Land gilt, in dem die Gesellschaft ansässig ist, um deren Betriebsstätte es sich handelt. Im MLI-Kapitel „Treaty Abuse“ wird nun eine Regelung vorgeschlagen, wonach solche DBA-Entlastungen nicht gewährt werden sollen, wenn die lokale Steuerbelastung der Betriebsstätte unter einem bestimmten Mindestschwellenwert liegt, und die Betriebsstätte zudem keine aktive Geschäftstätigkeit ausübt. Von dieser Regelung könnten zB Finance Branches in „Offshore“ Jurisdiktionen erfasst werden. Die im MLI vorgeschlagene Regelung steht im Kapitel „Treaty Abuse“. Wie oben erwähnt, gewährt die Schweiz bereits nach ihrem unilateralen Steuerrecht eine Freistellung für Betriebsstättengewinne. Aus Sicht der Schweiz rechtfertigt deshalb eine tiefe Besteuerung allein nicht die Annahme einer missbräuchlichen Gestaltung bzw. die Verweigerung von DBA-Vorteilen. Deshalb hat die Schweiz bzgl. dieser MLI-Bestimmungen einen Vorbehalt angebracht.

Keine Schweizer CFC-Gesetzgebung

Im MLI-Kapitel „Treaty Abuse“ werden Regelungen vorgeschlagen, die klarstellen, dass ein Land seine Controlled-Foreign-Company („CFC“)-Gesetzgebung ungeachtet der Bestimmungen eines DBA anwenden darf. In der EU verpflichtet die „Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken“ („Anti-Tax Avoidance Directive“) die Mitgliedstaaten sogar, CFC-Regeln zu haben. Im Unterschied zu vielen anderen Ländern hat die Schweiz (die auch kein EU-Mitglied ist) keine CFC-Gesetzgebung. Die Schweiz plant auch nicht, CFC-Regeln einzuführen.

Keine Schweizer Vertreterbetriebsstätte

Im Unterschied zu vielen anderen Ländern enthält das interne Schweizer Steuerrecht das Konzept der Vertreterbetriebsstätte nicht. Das bedeutet, dass in Inbound-Situationen (ausländisches Unternehmen wird in der Schweiz tätig) die Schweiz insofern auch dann nicht besteuert, wenn eine Vertreterbetriebsstätte iS eines DBA vorliegt. Die Schweiz plant auch nicht, in ihre Steuergesetzgebung das Konzept einer Vertreterbetriebsstätte einzuführen. Die Definition der Vertreterbetriebsstätte hat insofern aus Sicht der Schweiz nur Bedeutung in Outbound-Situationen (Schweizer Unternehmen wird im Ausland tätig) und führt zu einer Erweiterung der Steuerpflicht schweizerischer Unternehmen im Ausland. Eine automatische Übernahme der im MLI-Kapitel „Avoidance of Permanent Establishment Status“ vorgeschlagenen Erweiterung des Konzepts der Vertreterbetriebsstätte hätte deshalb Auswirkungen auf die Ausgewogenheit der betroffenen Schweizer DBA. Deshalb hat die Schweiz entschieden, die MLI-Regelung betreffend die Vertreterbetriebsstätte nicht generell zu übernehmen. Stattdessen soll die Definition der Vertreterbetriebsstätte bilateralen DBA-Verhandlungen vorbehalten bleiben.

*Nils Harbeke, Partner, dipl. Steuerexperte, RA
und Noëlle Mathis, Senior Associate, dipl. Steuerexpertin,
beide Pestalozzi Rechtsanwälte, Zürich/Genf*

Slowenien: Einführung der Grundsteuer verschoben

Slowenien verschiebt die Einführung der Grundsteuer auf voraussichtlich 2021. Grund dafür ist die noch nicht abgeschlossene Erfassung und Bewertung der Grundstücke, erklärte der slowenische Finanzminister *Andrej Bertonec*. Damit sind die ursprünglichen Pläne, das entsprechende Gesetz demnächst in die öffentliche Diskussion zu geben, überholt. Bereits im Jahr 2014 war ein Grundsteuergesetz in Kraft getreten, das jedoch zwei Jahre danach vom Verfassungsgericht wegen Mängel der darin vorgesehenen Bewertungsmethode für verfassungswidrig erklärt wurde. Die neue Steuer soll die bisherige Vermögenssteuer, die Entschädigung für die Nutzung von Bauland und die Gebühr für die Nutzung von Waldwegen ersetzen.

Dr. Stefan Pürner, Rechtsanwalt, Deutsche Stiftung für internationale rechtliche Zusammenarbeit e. V. (IRZ), Bonn

Spanien: Keine Vermögensteuer für Kommanditisten einer deutschen Kommanditgesellschaft

Nach einer von European Accounting erlangten verbindlichen Auskunft hat die spanische Steuerverwaltung bestätigt, dass die sog. 50 %-Regel auch für eine gewerbliche deutsche GmbH & Co. KG mit spanischem Immobilieneigentum gilt und damit bei anderem Aktivvermögen von mehr als 50 % keine spanische Vermögensteuer anfällt.

1. Hintergrund

Im Jahr 2011 wurde die spanische Vermögensteuer („impuesto sobre el patrimonio“) reaktiviert. Die Vermögensteuer gilt auch für spanische Nichtresidenten, also zB deutsche Steuerbürger für ihr gesamtes in Spanien belegenes Grundvermögen. Das DBA-Spanien schränkt das spanische Besteuerungsrecht dahingehend ein, dass die Vermögensteuer deutscher Steuerbürger nur auf das in Spanien belegene Grundvermögen erhoben werden kann. Der Vermögensteuer unterliegt nach geltender Rechtslage auch spanisches Immobilienvermögen, das über Gesellschaften (insbesondere Körperschaften) gehalten wird. Voraussetzung ist indes, dass das Aktivvermögen der betreffenden Gesellschaft zu mehr als 50 % – direkt oder indirekt – aus spanischem Immobilienvermögen besteht (Art. 21 Abs. 4 DBA-Spanien).

2. Spanisches Immobilienvermögen ausländischer Kapitalgesellschaften

In Bezug auf indirektes Immobilienvermögen wurde die Umsetzung der spanischen Vermögensteuer von zahlreichen Fragen und einer gewissen Rechtsunsicherheit begleitet. So kritisierte die Spanische Steuerberater-Vereinigung AEDAF im Juni 2016 die angewandte Rechtspraxis, wonach trotz der Änderungen durch das neue DBA-Spanien v. 3.2.2011 (BGBl. II 2012, 18) die spanische Steuerverwaltung über ausländische Körperschaften gehaltenes Immobilieneigentum deutscher Steuerbürger „rechtswidrig“ der Vermögensteuer unterwarf. Gestützt wurde dieser Kritikpunkt auf die Ansicht, dass das nationale Recht Spaniens im Rahmen der beschränkten Vermögensteuerpflicht nur die Besteuerung von Gütern und Rechten vorsähe, die sich in Spanien befinden – dies sei bei Anteilen an ausländischen Körperschaften aber nicht gegeben.

Mit einer Reihe von verbindlichen Auskünften sorgte die spanische Steuerverwaltung für Klarheit, was die Vermögensteuerpflicht auf Anteilen an ausländischen Körperschaften anbelangte, wenn das DBA aufgrund des Immobilienvermögens eine Beschränkung der Vermögensbesteuerung vorsieht (Art. 21 Abs. 4 DBA-Spanien). Danach fällt bei einer ausländischen Körperschaft grundsätzlich keine spanische Vermögensteuer an, wenn das (direkt oder indirekt gehaltene) spanische Grundvermögen weniger als 50 % des Aktivvermögens (Anlage- und Umlaufvermögen) ausmacht.

Ungeklärt war aber bis zuletzt, ob auch Immobilienvermögen einer (ausländischen) Personengesellschaft unter diese DBA-Bestimmung fällt und damit die Vermögensteuerpflicht beschränkt.

3. Behandlung ausländischer Personengesellschaften

Nach spanischem Recht handelt es sich bei einer ausländischen Personengesellschaft, die in ihrem Errichtungsstaat (zB Deutschland) für Fiskalzwecke als (steuerlich) transparent behandelt wird, um eine sog. „Körperschaft mit direkter Einkommenszuschreibung“ (entidad en régimen de atribución de rentas). Mit anderen Worten werden Einkommen und Vermögen direkt dem Gesellschafter – wie nach deutschem Verständnis – zugeschrieben, obgleich eine Personengesellschaft nach deutschem Verständnis in Spanien wie Körperschaften steuerlich intransparent

behandelt wird (dies gilt zB für die spanische Kommanditgesellschaft [die in Spanien als juristische Person behandelt wird] oder die Sociedad Civil, nicht aber für die Comunidad de Bienes).

Die sich unmittelbar aufdrängende Kernfrage lautet: Ist die „50 %-Regel“ gemäß Art. 21 Abs. 4 DBA-Spanien auch für eine deutsche Personengesellschaft einschlägig?

4. Verbindliche Auskunft: „50 %-Regel“ auch für ausländische Personengesellschaften

Eine (ausländische) Körperschaft unterliegt dann nicht der spanischen Vermögensteuer, wenn das (direkt oder indirekt gehaltene) spanische Immobilienvermögen weniger als 50 % des Aktivvermögens umfasst. Für Zwecke der Wertermittlung ist dabei auf den Bilanzansatz abzustellen (Buchwert), nicht auf den gemeinen Wert des Immobilienvermögens. Aufgrund der Transparenzbetrachtung (direkte Zurechnung von Einkommen und Vermögen) wäre eine „Gegenüberstellung“ von Immobilienvermögen mit anderen Vermögenswerten der ausländischen Personengesellschaft grundsätzlich nicht möglich.

Die spanische Steuerverwaltung hat nunmehr im Rahmen des Auskunftersuchens eine Art „Zwitter-Methode“ verbindlich zugesagt:

- (1) Die Ermittlung der Vermögensteuerpflicht erfolgt schematisch wie bei einer Körperschaft. Die Vermögensteuer fällt also nur an, sofern im Gesamthandsvermögen der ausländischen (zB deutschen) Personengesellschaft mindestens 50 % der Aktiva aus Grundvermögen bestehen (verbindliche Auskunft V0433-2019).
- (2) Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist jedoch nicht auf den Bilanzansatz (Buchwert), sondern auf den Wert des Grundvermögens laut Vermögensteuergesetz abzustellen. Der bilanzielle Buchwert ist nur dann maßgebend, wenn das Grundvermögen einer wirtschaftlichen Tätigkeit (zB Bauträgerschaft oder gewerbsmäßige Vermietung) zuzurechnen ist (verbindliche Auskunft V3874/2016).

Zusammengefasst besteht mit der verbindlichen Auskunft nun die Gewissheit, dass neben der Fremdfinanzierung auch mithilfe einer deutschen GmbH & Co. KG (mit spanischer Betriebsstätte) die spanische Vermögensteuer vermieden werden kann.

5. Abschließender Hinweis

Die verbindliche Auskunft V0433-2019, die erstmals die Freistellung einer deutschen KG von der spanischen Vermögensteuer aufgrund der 50 %-Regelung explizit bestätigt, ist sehr knapp formuliert und macht nicht kenntlich, auf welche Grundlage die zuständige Steuerbehörde ihre Rechtsauffassung stützt. Wie auch in Deutschland, bindet die verbindliche Auskunft in Spanien die Steuerverwaltung nur für den explizit angefragten Sachverhalt. Im konkreten Fall wurde die Anfrage für eine GmbH & Co. KG mit gewerblicher Tätigkeit gestellt, dh die Immobilien werden von den Gesellschaftern nicht privat genutzt.

Dr. Christian Kahlenberg, M.Sc./LL.M./StB, Flick Gocke Schaumburg, Berlin/Bonn und Dipl.-Kfm. Willi Plattes, Asesor Fiscal/StB, European@accounting, Palma de Mallorca