

SPANIEN

Nutzung einer spanischen Ferienimmobilie: Gestaltung einer Zukunft ohne S.L.

von Asesor Fiscal Dipl. Kfm. Willi Plattes, Palma de Mallorca

| In mehreren aktuellen BFH-Urteilen wurde klargestellt, dass bei der Überlassung von Immobilien die vGA immer über die Kostenmiete zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags festzustellen ist (BFH 27.7.16, I R 8/15, BStBl II 17, 214; 27.7.16, I R 12/15, BStBl II 17, 217; 27.7.16, I R 71/15, BFH/NV 17,60). Das gilt auch für selbstgenutzte Ferienimmobilien, die in Spanien über eine Sociedad Limitada (S.L. – zu vergleichen mit der deutschen GmbH) gehalten werden. Der vorliegende Beitrag zeigt Strategien auf, mit denen die Rechtsfolgen der vGA in Zukunft vermieden werden können. |

1. BFH erteilt attraktivem Gestaltungsmodell eine Absage

Nach der Rechtsprechung der BFH (12.6.13, I R 109-111/10, BStBl II 13, 1024) führte die unentgeltliche Überlassung einer Ferienimmobilie in Andratx (Mallorca) zu einer vGA. Mit einem Paukenschlag hat der BFH dieser weit verbreiteten spanischen Gestaltung aus deutscher steuerlicher Sicht eine Absage erteilt, indem er feststellt, dass die Nutzungsüberlassung an den oder die Gesellschafter als vGA (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG) nach Art. 10 Abs. 3 i. V. m. Abs. 1 des DBA zwischen Deutschland und Spanien (BGBl II 12, 19) zu behandeln ist. Im Jahr 2016 wurde vom BFH klargestellt, dass bei der Überlassung von Immobilien an nahestehende Personen stets die Kostenmiete zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags gilt (BFH 27.7.16, I R 8/15, BStBl II 17; 27.7.16, I R 12/15, BStBl II 17; 27.7.16, I R 71/15, BFH/NV 17,60). Ebenfalls wurde die bisherige Betrachtung über die Gewinnerwartung (Totalüberschussprognose) aufgegeben.

PRAXISHINWEIS | Der Erwerb einer spanischen Ferienimmobilie durch einen deutschen Steuerbürger über eine spanische Kapitalgesellschaft in Form einer Sociedad Limitada (S.L.) war eine beliebte und auch sinnvolle Erwerbsstruktur. Steuerliche Vorteile waren damit u. a. bei der spanischen Vermögen- und Erbschaftsteuer erzielbar. Diese Vorteile sind durch das neue DBA zwischen Deutschland und Spanien bei der Vermögensteuer (Art. 13 Abs. 3 DBA-Spanien neu) und durch eine Neufassung des spanischen Erbschaftsteuergesetzes – nach einer Verurteilung des EuGH wegen Diskriminierung – nicht mehr gegeben. Aufgrund der Entwicklungen im Bereich des automatischen Informationsaustausches (AIA) entsteht für die Finanzbehörden ein immer größerer Informationspool. Mit dem Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz (StUmgBG) vom 23.6.17 (BGBl I 17, 1682) hat der deutsche Gesetzgeber durch bußgeldbewährte Mitteilungs-, Anzeige- und Auskunftspflichten die Möglichkeiten des Datenaustausches nochmals gestärkt. Es ist somit nicht mehr die Frage, ob, sondern nur noch wann die Finanzbehörden von steuerlichen Verfehlungen im Ausland erfahren. Hat der Steuerpflichtige einen vGA-Sachverhalt nicht angezeigt, kann dies neben einer Steuernachzahlung auch steuerstrafrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen.

Nutzungs-
überlassung an
Gesellschafter als
vGA

Steuernachzahlung
und steuerstraf-
rechtliche Conse-
quenzen drohen

2. Steuerliche Auswirkungen in Deutschland

2.1 Ermittlung der vGA

Grundlage der Berechnung der Kostenmiete ist nach Ansicht des BFH die „Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz“ (BGBI 90, 2178, gültig ab 1.8.84, neu gefasst 12.10.90; zuletzt geändert durch Art. 78 Abs. 2 G v. 23.11.07) auch „Zweite Berechnungsverordnung“ (II. BV) genannt. Dabei sind steuerliche Vorteile, die der Kapitalgesellschaft unabhängig von der Vorteilszuwendung an den Gesellschafter zustehen (z. B. AfA für Baudenkmäler), hiervon abweichend nicht zu berücksichtigen, soweit sie die reguläre AfA (§ 7 EStG) übersteigen. Einzubeziehen ist jedoch eine Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals von 4,5 %. Zusätzlich wird der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter einen angemessenen Gewinnaufschlag verlangen, den der BFH mit 5 % annimmt.

Um die Auswirkungen besser darstellen zu können, berechnen wir die vGA im folgenden Beispiel anhand einer Immobilie auf Mallorca mit einem Wert von 5.000.000 EUR. Die spanische Marktmiete für die Immobilie mit 350 qm Wohnfläche beträgt ganzjährig 72.000 EUR.

■ Beispiel

Kaufpreis der Immobilie	5.000.000 EUR
Anteil des Gebäudes	4.100.000 EUR
Anteil des Grundstücks	900.000 EUR
Finanzierung durch Eigenkapital	5.000.000 EUR
Berechnung nach aktueller BFH-Rechtsprechung	
Kapitalverzinsung (§ 20 Abs. 1 II. BV) 4,5 % von 5.000.000 EUR	183.900 EUR
Gebäude-AfA (§ 25 Abs. 2 II. BV) 1 % von 4.100.000 EUR	41.000 EUR
Instandhaltungskosten (§ 28 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 II. BV); 7,10 EUR je qm – 350 qm	2.485 EUR
Gewinnaufschlag 5 % (227.385 EUR × 5 %)	11.369 EUR
Summe/Kostenmiete lt. BFH	238.754 EUR
./.. in Spanien angesetzte Miete	72.000 EUR
Differenz ist gemäß BFH als jährliche vGA zu behandeln	166.754 EUR

2.2 Anzuwendender Tarif bei vGA aus Spanien

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 (AmtshilfeRLUmG) vom 26.6.13 hat der Gesetzgeber das materielle Korrespondenzprinzip i. S. d. § 32d

Kostenmiete ermittelt sich nach der II. Berechnungsverordnung

Ermittlung der vGA als Differenz zwischen Kostenmiete und Marktmiete

Ausnahmen des § 32d Abs. 2 EStG sind zu beachten

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. 4a EStG i. d. F. d. AmtshilfeRLUMsG sind die Änderungen erstmals auf Bezüge und Einnahmen anzuwenden, die nach dem 31.12.13 zufließen.

PRAXISHINWEIS | 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).

Die Sach- und Rechtslage kann sich nach der Abgabe von berechtigten Steuererklärungen in Spanien und der Erhöhung des spanischen Einkommens ändern. Die Abgabe von berechtigten Steuererklärungen in Spanien ist notwendig, um in Deutschland den Abgeltungsteuersatz von 25 % (§ 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG) oder das Teileinkünfteverfahren (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG) anzuwenden.

PRAXISHINWEIS | 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 Berichtigungen in Spanien auf ihre ökonomische Sinnhaftigkeit geprüft werden sollten.

2.3 Steuernachzahlung beim Gesellschafter

Im vorliegenden Beispiel ist der Gesellschafter der S.L. eine natürliche Person, die aufgrund ihres Wohnsitzes in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 EStG) ist. Der Einkommensteuer unterliegt das Welteinkommen, also alle inländischen und ausländischen Einkünfte (§ 2 Abs. 1 EStG). Im Rahmen des Welteinkommensprinzips werden (auch) ausländische Einkünfte besteuert, welche nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG einkommensteuerpflichtig sind.

Der Gesellschafter hat auch eine Wohnstätte in Spanien und ist dort mit einer Ausländersteuernummer registriert. Nach der Tie-Breaker-Rule des DBA-Spanien (Art. 4 Abs. 2; ansässige Person) gilt er in Deutschland als ansässig, da er zu Deutschland die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) hat.

Durch das DBA-Spanien und die Wohnstätte in Spanien ergibt sich keine Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts nach § 2 Abs. 1 EStG. Er ist alleiniger Gesellschafter der S.L. und eine Auslandsmeldung nach § 138 Abs. 2 AO liegt dem deutschen Finanzamt vor. Ohne Korrektur der spanischen Steuererklärungen ist bei der Berechnung der progressive Normaltarif anzuwenden.

Korrespondenzprinzip beim Teileinkünfteverfahren

Änderung der Körperschaftsteuererklärung als Voraussetzung

Ökonomische Sinnhaftigkeit prüfen

Gesellschafter gilt als in Deutschland ansässig (Tie-Breaker-Rule)

■ Steuernachzahlung beim Gesellschafter

Zusätzliche steuerpflichtige Einkünfte	166.754 EUR
Gesamtbetrag der Einkünfte	166.754 EUR
Steuersatz des Anteilseigners gemäß § 32a EStG – 45 %	75.039 EUR
+ Soli 5,5 %	4.127 EUR
Gesamtsteuerbelastung*	79.166 EUR
in Prozent	47,47 %
Es sind Nachzahlungen bis zu zehn Jahre (deutsche Verjährungsfrist) möglich*	ca. 790.000 EUR

*Die Beträge beinhalten keine Strafen und Zinsen. Evtl. strafrechtliche Auswirkungen gilt es ebenfalls zu bedenken.

PRAXISHINWEIS | Durch die weitgehend gleichlautenden drei Urteile des BFH ist es ausgeschlossen, noch unter der Kostenmiete eine vGA zu vermeiden. Dabei gilt es zu bedenken, dass die Zahlung der Miete aus dem Nettoeinkommen erfolgt. In der spanischen Kapitalgesellschaft wird die Miete einer nochmaligen Besteuerung unterworfen. Damit dürfte für die Zukunft die Struktur, eine selbstgenutzte Wohnimmobilie – hier eine Ferienimmobilie in Spanien – über eine Kapitalgesellschaft zu erwerben bzw. zu halten, wirtschaftlich ad absurdum geführt worden sein. Die hier behandelte Problemstellung gilt gleichermaßen für eine deutsche GmbH, die direkt – d. h. ohne Zwischenschaltung einer S.L. – eine spanische Immobilie erworben hat bzw. hält.

Unterhalb der Kostenmiete kann keine vGA vermieden werden

3. Lösungen in Spanien

Um die steuerlichen Implikationen durch die vGA in Zukunft zu vermeiden, bietet sich aus spanischer Sicht einerseits die Liquidation der S.L. oder andererseits die Umwandlung der S.L. in eine spanische GmbH & Co. KG (Sociedad Comanditaria- S.C.) an. Die Veräußerung der Immobilie an eine nahestehende Person beschreiben wir in diesem Beitrag nicht, da ein solcher Vorgang der Grunderwerbsteuer unterliegt, die auf den Balearen bis zu 11 % beträgt. Außerdem können Verhältnisse zu nahestehenden Personen eine mittelbare vGA begründen. Eine Liquidation unterliegt der spanischen Gesellschaftsteuer (Operaciones Societarias), die 1 % beträgt. Da sich die Grunderwerb- und Gesellschaftsteuer gegenseitig ausschließen, ist die Liquidation aus wirtschaftlichen Gründen sinnvoller.

Liquidation oder Umwandlung der S.L.

3.1 Liquidation der S.L.

Die Liquidation der spanischen Kapitalgesellschaft erfolgt zum aktuellen Marktwert. Die bis zur Liquidation entstandenen stillen Reserven werden aufgelöst und müssen versteuert werden. Es empfiehlt sich, den Marktwert durch ein Gutachten festlegen zu lassen.

PRAXISHINWEIS | Anzuraten ist die Beauftragung eines sowohl in Spanien als auch in Deutschland zugelassenen vereidigten Gutachters, um im Streitfall das Gutachten und den festgestellten Wert vor den Finanzgerichten in beiden Ländern verteidigen zu können. Das deutsche Finanzamt ist keinesfalls an den Marktwert gebunden, der von den spanischen Behörden festgestellt wird. Eine eigene deutsche Wertfestlegung, die von der spanischen Wertermittlung abweicht, ist rechtlich nur in Deutschland angreifbar und muss dann vom Gutachter verteidigt werden.

Gutachter sollte in Deutschland und Spanien zugelassen sein

Im folgenden Beispiel zeigen wir die spanische Besteuerung einer Liquidation. Der Erwerbswert der Immobilie beträgt weiterhin 5.000.000 EUR. Die Wertsteigerung bis zum heutigen Tag sei mit 100 % unterstellt, woraus ein aktueller Marktwert von 10.000.000 EUR resultiert.

3.1.1 Gemeindliche Wertzuwachssteuer (Plusvalía)

Auf die Wertsteigerung von Grundstücken von Siedlungsimmobilen (Plusvalía) ist eine Gemeindeabgabe zu zahlen. Zahlungsempfänger ist die Gemeinde. Die Immobilie haftet für diese Abgabe. Die S.L. hat diese Gebühr für den Zeitraum zu zahlen, in dem sie Inhaberin des Grundstücks war. Der zu zahlende Gesamtbetrag richtet sich nach dem Katasterwert des Grundstücks (zu vergleichen mit dem deutschen Einheitswert), der von jeder Gemeinde in Teilbereichen autonom festgelegt werden kann (Art. 104 bis 110 der spanischen Gesetzesverordnung 2/2004 vom 5.3.)

Gemeindeabgabe auf die Wertsteigerung des Grundstücks

■ Gemeindesteuer auf Wertsteigerungen des Grundstücks (Plusvalía)

Katasterwert des Grundstücks	60.000 EUR
Beispielsrechnung einer Gemeinde	
■ Jährlicher Prozentsatz (je Gemeinde unterschiedlich)	2,50 %
■ Jahre seit Erwerb (Beispiel Erwerb im Jahr 1998)	Jahre 20
■ Steuersatz (je Gemeinde unterschiedlich)	28,00 %
Belastung mit gemeindlicher Wertzuwachssteuer	16.800 EUR

3.1.2 Körperschaftsteuer

Hat die S.L. einen Veräußerungsgewinn erzielt, da der Übertragungswert (Marktwert) höher als der Buchwert des Grundstücks ist, wird Körperschaftsteuer (Impuesto sobre Sociedades – IS) fällig. Der Gewinn wird mit 25 % besteuert (Art. 10; 18.1 und 2.a; 29.1 des Körperschaftsteuergesetzes 27/2014 vom 27.11.).

Veräußerungsgewinn der Immobilie ist körperschaftsteuerpflichtig

■ Körperschaftsteuer (Impuesto sobre Sociedades)

Buchwert der Liegenschaft	5.000.000 EUR
Wert von Grund und Boden	900.000 EUR
Wert des Gebäudes	4.100.000 EUR
Marktwert zum Zeitpunkt der Liquidation	10.000.000 EUR
Vorläufiger Gewinn aus der Eigentumsübertragung	5.000.000 EUR
Bemessungsgrundlage 2018	4.942.000 EUR
■ Veräußerungsgewinn aus der Eigentumsübertragung	5.000.000 EUR
■ Gemeindesteuer auf Wertsteigerung des Grundstücks	-16.800 EUR
■ Kosten der Liquidation (Notar, Grundbuch- bzw. Katasteramt, Steuerbüro, etc.)	-41.200 EUR
Verlustvorträge – soweit vorhanden und nach spanischen Vorschriften anerkannt können diese bei der Ermittlung der Zahllast der Körperschaftsteuer in Abzug gebracht werden.	0 EUR
Steuerbare Bemessungsgrundlage nach Abzug der Verlustvorträge	4.942.000 EUR
■ Steuersatz	25,00 %
Körperschaftsteuerbelastung	1.235.500 EUR

3.1.3 Einkommensteuer für Nichtresidenten

Die Einkommensteuer für Nichtansässige (Impuesto sobre la Renta de No Residentes – IRNR) wird fällig, wenn die Gesellschafter nicht in Spanien ansässig sind, sondern ihren (steuerlichen) Wohnsitz in Deutschland haben. Gemäß Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien werden Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen, deren Aktiva zu mehr als 50 % aus Immobilienbesitz bestehen, in jenem Land besteuert, in dem sich die Immobilie befindet. Der Kapitalgewinn ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Anschaffungspreis der Beteiligungen und dem Verkaufspreis der Anteile und unterliegt in Spanien einer Steuer in Höhe von 19 %. Dieser Veräußerungsgewinn ist auch in der Steuererklärung in Deutschland anzugeben. Die in Spanien bezahlte Steuer kann angerechnet werden, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden (Art. 22 Abs. 2 Buchst. b)ii) DBA-Spanien; Art. 13.1.i.3º, 25.1.f.3º der spanischen Gesetzesverordnung 5/2004 vom 5.3.).

Nichtansässige zahlen 19 % ESt auf Veräußerungsgewinn der Anteile

■ Einkommensteuer für Nichtresidenten

Gezeichnetes Kapital	5.000.000 EUR
Kapitalerhöhung/Einbringung durch Gesellschafter oder Umwandlung von Darlehen	0 EUR
Anschaffungswert der Beteiligung S.L.	5.000.000 EUR
Marktwert zum Zeitpunkt der Liquidation	10.000.000 EUR
■ Gemeindesteuer auf Wertsteigerung des Grundstücks	-16.800 EUR
■ Körperschaftsteuer	-1.235.500 EUR
■ Kosten der Liquidation (Notar, Grundbuch- bzw. Katasteramt, Steuerbüro, etc.)	-41.200 EUR
Liquidationswert	8.706.500 EUR
Vorläufiger Gewinn (Differenz zwischen Anschaffungs- und Liquidationswert)	3.706.500 EUR
■ Gesellschaftsteuer (Operaciones Societarias) vom Liquidationswert (1 %)	-87.065 EUR
Kapitalertrag	3.619.435 EUR
■ Gültiger spanischer Steuersatz auf Vermögensgewinne für EU- und Nicht-EU-Ausländer	19,00 %
Einkommensteuerbelastung durch die Liquidation	687.692,65 EUR

3.1.4 Gesellschaftsteuer

Von den Gesellschaftern ist eine Gesellschaftsteuer (Operaciones Societarias – OS) in Höhe von 1 % auf den tatsächlichen Wert des durch die Liquidation erhaltenen Vermögens abzuführen (Artikel 1.1.2º, 19.1.1º; 26 der spanischen Gesetzesverordnung 1/1993 vom 24.9., mit dem die Neufassung der Richtlinie über vermögensrechtliche Übertragungen und beurkundete Rechtsakte – Operaciones Societarias – verabschiedet wurde).

Gesellschafter zahlen Gesellschaftsteuer auf erhaltenes Vermögen

■ Gesellschaftsteuer

Realer Wert des durch die Liquidation erhaltenen Vermögens	8.706.500 EUR
■ Steuersatz	1,00 %
Belastung mit Gesellschaftsteuer	87.065 EUR

3.1.5 Gesamtbelastung in Spanien

■ Gesamtbelastung der Liquidation in Spanien

Gemeindliche Wertzuwachssteuer (Plusvalía)	16.800 EUR
Körperschaftsteuer (IS)	1.235.500 EUR
Einkommensteuer des Gesellschafters (IRNR)	687.692,65 EUR
Gesellschaftsteuer (OS)	87.065 EUR
Gesamtbelastung	2.426.379,65 EUR

3.1.6 Auswirkungen in Deutschland

In Deutschland ist bei der Liquidation zu beachten, dass die Rückzahlung von Nennkapital als Veräußerungsgewinn (§ 17 Abs. 4 EStG) zu qualifizieren ist. DBA-rechtlich wäre mithin Art. 13 DBA-Spanien einschlägig. Der verbleibende Betrag stellt die Auskehrung von ausschüttbaren Gewinnen dar. Hierbei handelt es sich national um Einkünfte i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG und DBA-rechtlich um Dividenden i. S. d. Art. 10 DBA-Spanien. Während für die Nennkapitalrückzahlung das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchst. c) EStG) verpflichtend ist, unterliegt die Auskehrung des ausschüttbaren Gewinns grundsätzlich der Abgeltungsteuer.

3.2 Umwandlung der S.L. in eine spanische KG

In Spanien ist die GmbH & Co. KG (S.L. y Sociedad Comanditaria S.C.) eine Kapitalgesellschaft und nicht wie in Deutschland eine Personengesellschaft. Es besteht nunmehr die Möglichkeit, eine bestehende Kapitalgesellschaft in Form der S.L. in eine S.C. ohne Auflösung von stillen Reserven umzuwandeln. In Spanien bestehen nach der Umwandlung dieselben steuerlichen Vorschriften wie zuvor bei der S.L.

Auf der Grundlage des BMF-Schreibens vom 26.9.14 (IV B 5-S 1300/09/1003, BStBl I, 1258, Rz. 4.1.4.1.) über die Anwendung der DBA auf Personengesellschaften behandelt die deutsche Finanzverwaltung die spanische Kommanditgesellschaft (Sociedad Comanditaria) als Personengesellschaft. Der Festsetzung einer vGA ist damit die Grundlage entzogen.

PRAXISHINWEIS | Eine Umwandlung in Spanien ist ein komplexer Vorgang, der sich bis zu neun Monate hinziehen kann, da u. a. eine öffentliche Bekanntmachung der Umwandlung im Amtsblatt veröffentlicht werden muss. Ein weiterer Unterschied zu Deutschland ist, dass der spanische Komplementär an der KG beteiligt sein muss. Darüber hinaus bedarf es einer genauen Analyse der Auswirkungen auf deutscher Seite.

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

Teileinkünfte-
verfahren und
Abgeltungsteuer

Umwandlung in
spanische S.C. ohne
Auflösung der stillen
Reserven

Keine Grundlage für
Festsetzung einer
vGA

Geringere
Bemessungsgrund-
lage für die
Vermögensteuer

tung diese Gestaltung mangels nachvollziehbarer wirtschaftlicher Motive als Gestaltungsmissbrauch einstuft (analog § 42 AO). Zu bedenken ist in diesem Zusammenhang, dass in Spanien erst ab 120.000 EUR Schadensbetrag pro Jahr und Steuerart ein strafrechtlich geahndetes Steuerdelikt vorliegt.

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

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

4. Komplementäre Themen

4.1 Passive Entstrickung

Da die deutsche Finanzverwaltung mit gut ausgebildeten „Fachberatern für Auslandsbeziehungen“ die steuerliche Behandlung sog. spanischer Immobiliengesellschaften prüft, wird dabei immer auch der Sachverhalt der „passiven Entstrickung“ unter die Lupe genommen.

Unter die Regelung des § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 AStG (Ersatzbestand für die steuerliche Erfassung von stillen Reserven an Beteiligungen; passive Entstrickung) fallen auch die Sachverhalte des Ausschlusses des Besteuerungsrechts durch Änderung oder Abschluss eines DBA. Ein eigenes Handeln des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich (passive Entstrickung), was eine steuerliche Erfassung der in den Immobiliengesellschaftsanteilen ruhenden stillen Reserven auslöst.

Wie schon erwähnt hat Deutschland mit Spanien ein Revisionsabkommen mit Wirkung zum 1.1.13 geschlossen. In dessen neuem Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien ist erstmals eine „Immobilien-Klausel“ enthalten. Danach liegt das Besteuerungsrecht am Veräußerungs-/Liquidationsgewinn von Anteilen an Immobiliengesellschaften beim Belegenheitsstaat (hier: Spanien). Dieses Besteuerungsrecht war gemäß dem bis 2012 gültigen DBA mit Spanien dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners (Deutschland) zugewiesen worden. Die neue „Immobilienklausel“ führt dazu, dass die Veräußerungs-/Liquidationsgewinne der Gesellschaftsanteile ab 1.1.13 in Spanien besteuert werden können. Deutschland vermeidet die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung, weshalb das Besteuerungsrecht Deutschlands durch den Abschluss des neuen DBA (ab 1.1.13) eingeschränkt wird (Art. 22 Abs. 2 Buchst. b) ii) DBA-Spanien neu).

Nach § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 AStG sind stille Reserven aus jenem Zeitraum, in dem Deutschland ein entsprechendes Besteuerungsrecht hatte, zu ermitteln. An die Stelle des Veräußerungspreises (§ 17 Abs. 2 EStG) tritt der gemei-

Keine Besteuerung
der stillen Reserven

Umwandlung führt
nicht zur
Besteuerung für die
Gesellschafter

Ausschluss des
Besteuerungsrechts
durch Änderung/
Abschluss eines DBA

Immobilien-Klausel
schränkt
Besteuerungsrecht
Deutschlands ein

ne Wert der Anteile zum maßgebenden Zeitpunkt (§ 6 Abs. 1 S. 4 AStG). Nach der jüngsten BFH-Rechtsprechung greift § 6 AStG nur dann, wenn der gemeine Wert der Anteile am 1.1.13 die Anschaffungskosten übersteigt (BFH 26.4.17, I R 27/15, BStBl II 17, 1194). Innerhalb der EU/EWR wird aber antragsgebunden (beim zuständigen Finanzamt) eine zinslose und zeitlich unbegrenzte Steuerstundung gewährt (§ 6 Abs. 5 AStG), die erst im Falle einer tatsächlichen Veräußerung/Liquidation widerrufen wird (§ 6 Abs. 5 S. 4 AStG).

4.2 Steuerfreie Einlagenrückgewähr

Die Einlagenrückgewähr aus den spanischen Gesellschaften ist in Deutschland nicht steuerbar. Dafür muss aber nach § 27 Abs. 8 S. 3 KStG ein entsprechender Antrag gestellt werden. Das BMF-Schreiben vom 4.4.16 (IV C 2 -S 2836/08/10002, BStBl I 16, 468) stellt diesen Sachverhalt erläuternd dar. Die Frist für den Antrag endet am 31.12. des Folgejahres der Kapitalherabsetzung/-erhöhung (Ausschlussfrist).

Auch (Schluss-)Auskehrungen im Rahmen einer Liquidation gelten als Leistungen nach § 27 Abs. 8 S. 3 i. V. m. S. 1 KStG. Eine bereits aus dem Handelsregister gelöschte Gesellschaft ist mangels Rechtspersönlichkeit nicht mehr antragsberechtigt. 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 ebenfalls beachtet werden, dass § 80 AO durch das Gesetz zur Modernisierung des Steuerverfahrens vom 18.7.16 mit Wirkung zum 1.1.17 neu gefasst wurde.

PRAXISHINWEIS | Die entsprechenden Vollmachten und Anträge sollten vor dem notariellen Akt der Liquidation erstellt werden. Der Antrag mit den Nachweisen ist in deutscher Sprache an das zuständige Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu senden, wenn die spanische Gesellschaft in Deutschland nicht beschränkt steuerpflichtig ist (vgl. § 27 Abs. 8 S. 6 KStG). Da in Spanien Gesellschafterbücher (Libros de actas) mit den jeweiligen Gesellschafterbeschlüssen geführt werden müssen, sollten die Grundlagen für den Antrag vorhanden sein.

Nicht steuerbare
Einlagenrückgewähr
nur auf Antrag

Antrag muss vor
Löschung aus dem
Handelsregister
gestellt werden

Vollmachten und
Anträge vor
notariellem Akt der
Liquidation erstellen

5. Zusammenfassung

Um zukünftig die Zahlung einer Kostenmiete für die spanische Ferienimmobilie zu vermeiden, besteht die Möglichkeit der Liquidation, die aber bezogen auf die Höhe der stillen Reserven eine Steuerlast von ca. 47 % auslöst. Die Vorschriften der Einlagenrückgewähr sind dabei zu beachten.

Die Alternative ist die Umwandlung der S.L. in eine spanische KG (Sociedad Comanditaria; S.C.), die ohne Auflösung und Besteuerung der stillen Reserven in Spanien möglich ist. Dabei können sich Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermögensteueroptimierung ergeben. Neben dem dargestellten spanischen Umwandlungsvorgang müssen die Auswirkungen auf deutscher Seite überprüft, bewertet und in die spanische Lösung integriert werden.

Umwandlung der
S.L. in eine
spanische Sociedad
Comanditaria (S.C.)