

Passive Entstrickung aufgrund erstmaliger Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen

Dr. Kleeberg & Partner GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
Member Crowe Global

Besteuerung des Vermögenszuwachses nach dem Außensteuergesetz

Ist eine natürliche Person insgesamt mindestens zehn Jahre aufgrund eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und war sie innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital einer ausländischen Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt, so kann es in Deutschland allein durch Änderung der Gesetzeslage aufgrund der erstmaligen Anwendung eines neuen oder revidierten Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zur Besteuerung einer reinen Wertsteigerung der Anteile kommen, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich eines Gewinns aus der Veräußerung der Anteile durch das DBA ausgeschlossen oder eingeschränkt wird (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG).

Bemessungsgrundlage der Steuer ist die Differenz zwischen den historischen Anschaffungskosten der Beteiligung und dem Verkehrswert der Anteile im Zeitpunkt der Rechtsänderung, der der Finanzverwaltung regelmäßig durch Vorlage einer gutachterlichen Stellungnahme bzw. eines Bewertungsgutachtens nachzuweisen ist.

Steuerpflicht aufgrund geänderter Besteuerung sogenannter Immobiliengesellschaften nach Doppelbesteuerungsabkommen

Von praktischer Relevanz ist diese sogenannte passive Entstrickung beispielsweise für in Deutschland ansässige Inhaber von spanischen Immobiliengesellschaften in der Rechtsform der Sociedad de

Responsabilidad Limitada (S.L.), die ihre Beteiligung noch unter Geltung des alten DBA mit Spanien aus dem Jahr 1966 (bis 31.12.2012) erworben haben.

Die in der spanischen Wirtschaftskrise seit 2008 teilweise drastisch gesunkenen Immobilienpreise hatten viele Deutsche motiviert, in Spanien Wohn- bzw. Ferienimmobilien zu erwerben. Aufgrund der leichten Einsehbarkeit des spanischen Immobilienregisters sowie aufgrund verschiedener Regelungen des spanischen Steuerrechts befanden sich viele dieser Immobilien im Besitz von spanischen Kapitalgesellschaften, sodass die Immobilien oft nur mittelbar über die Übertragung von Anteilen an diesen Gesellschaften erworben werden konnten.

Während das DBA Spanien 1966 das Recht zur Besteuerung von Gewinnen in Deutschland ansässiger Anteilsinhaber aus der Veräußerung von spanischen Kapitalgesellschaften ausschließlich Deutschland zuwies, räumt Art. 13 Abs. 2 DBA Spanien 2011 auch Spanien ein (sogenanntes konkurrierendes) Besteuerungsrecht ein, wenn das Aktivvermögen dieser Gesellschaften zu mindestens 50 % unmittelbar oder mittelbar aus unbeweglichem Vermögen besteht, das in Spanien liegt. Als Mechanismus zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung des Veräußerungsgewinns sieht Art. 22 Abs. 2 Buchstabe b) ii) DBA Spanien 2011 die Verpflichtung Deutschlands vor, eine in Spanien gezahlte Steuer auf eine in

Deutschland anfallende Steuer anzurechnen. Hieraus leitet die deutsche Finanzverwaltung eine Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts im eingangs genannten Sinne ab, die die Besteuerung eines fiktiven Vermögenszuwachses auslöst, ohne dass die Anteile veräußert wurden.

Neue Verwaltungsanweisung zur Entstehung der Steuerpflicht und zu den Erklärungsspflichten

In einem Schreiben vom 26.10.2018 (IV B 5 - S 1348/07/10002-01, Dok 2018/0734820) vertritt das Bundesfinanzministerium die Auffassung, dass die Rechtsfolgen der passiven Entstrickung im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendbarkeit von erstmals abgeschlossenen oder revidierten Doppelbesteuerungsabkommen eintreten, im Beispiel Spaniens sei dies der 01.01.2013, 0:00 Uhr.

Im Ergebnis haben damit in Deutschland ansässige Steuerpflichtige die Verpflichtung, in Zeile 40 der Anlage G der Einkommensteuererklärung für 2013 einen steuerpflichtigen Vermögenszuwachs zu erklären.

§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG gibt die Möglichkeit, zeitlich unbefristet zinslose Stundung ohne Sicherheitsleistung der sich hieraus ergebenden Steuer zu beantragen, soweit es sich um Anteile an einer in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens ansässigen Gesellschaft handelt.

Im Verhältnis zu sogenannten Drittstaaten (vgl. z.B. Art. 13 Abs. 2 der DBA Mexiko, Uruguay und USA) besteht nach dem Gesetzeswortlaut aktuell keine vergleichbare Stundungsmöglichkeit, auch wenn eine solche mit guten Gründen, insbesondere mit Hinweis auf die europarechtlich geschützte sogenannte Kapitalverkehrsfreiheit, gefordert wird. Mangels fehlender Klärung durch die Rechtsprechung sollte hier gegenwärtig eine sich rechnerisch ergebende Steuer erklärt und in geeigneten Fällen versucht werden, eine Stundung mit Hinweis auf die Kapitalverkehrsfreiheit zu erreichen und erforderlichenfalls in Rechtsbehelfsverfahren durchzusetzen.

Darüber hinaus weist das BMF-Schreiben auf die gesetzliche Verpflichtung von Steuerpflichtigen mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Geschäftsleitung oder Sitz in

Deutschland hin, den Erwerb oder die Veräußerung von Beteiligungen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit Sitz und Geschäftsleitung außerhalb Deutschlands dem zuständigen Finanzamt mitzuteilen, wenn damit eine Beteiligung von mindestens 10 % am Kapital oder am Vermögen der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse erreicht wird oder die Summe der Anschaffungskosten aller Beteiligungen mehr als EUR 150.000 beträgt.

Im Falle der schuldhaften Nichterfüllung der gesetzlichen Erklärungsverpflichtungen ist mit der Prüfung der Einleitung von Straf- bzw. Bußgeldverfahren durch die Buß- und Strafsachenstellen der Finanzverwaltung zu rechnen.

Ermittlung des Anteilsbesitzes von Steuerinländern durch die deutsche Finanzverwaltung

Dem Vernehmen nach hat die deutsche Finanzverwaltung im Frühjahr dieses Jahres bei der spanischen Finanzverwaltung im Rahmen einer sogenannten Gruppenanfrage um Auskunft zur Frage gebeten, welche in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen an spanischen Immobiliengesellschaften beteiligt sind.

Nach Sachlage ist damit zu rechnen, dass die deutsche Finanzverwaltung die Informationen aus Spanien systematisch auf die Erfüllung der Erklärungsspflichten im Zusammenhang mit dem Anteilserwerb sowie der Besteuerung von Kapitalerträgen aus verdeckten Gewinnausschüttungen infolge Eigennutzung der im Besitz der Kapitalgesellschaften befindlichen Auslandsimmobilien auswerten und mit den bislang vorliegenden Informationen abgleichen wird.

Fachveranstaltung von Kleeberg bei der Bayerischen IFA

Unser Spanish & Latin American Desk (vgl. <http://www.kleeberg.de/Spanish-Latin-American-Desk.1122.0.html>) hat in Zusammenarbeit mit der spanischen Kanzlei *Cuatrecasas* (www.cuatrecasas.com) die inhaltlich in vielerlei Hinsicht umstrittene gesetzliche Regelung zur passiven Entstrickung sowie andere von der deutschen und spanischen Finanzverwaltung aufgegriffenen Fragen, wie insbesondere die steuerlichen Fol-

gen einer verdeckten Gewinnausschüttung bei Selbstnutzung von Immobilien, unter dem Titel „Aktuelle steuerliche Brennpunkte rund um die Spanienimmobilie in deutscher Hand aus deutscher und spanischer Sicht“ am 24.07.2018 im Rahmen einer Veranstaltung der Bayerischen Sektion der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht, der deutschen Landesgruppe der International Fiscal Association (IFA), thematisiert und die wichtigsten Problemkomplexe, Gestaltungsfragen und Lösungsansätze mit Vertretern der Finanzverwaltung und rund 100 Teilnehmern diskutiert.

Die Präsentation zu dieser Veranstaltung finden Sie auf unserer Homepage unter folgendem Link:

http://www.kleeberg.de/fileadmin/download/Spanish-Desk/Kleeberg_Cuatrecasas_IFA_Brennpunkte_Spanienimmobilie_24072018.pdf

Für eventuelle Rückfragen zu allen relevanten rechtlichen, steuerlichen und bewertungstechnischen Fragestellungen stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung.

Ihre Ansprechpartner:

Internationales Steuerrecht:

Frank Behrenz, RA/StB

Tel. +49(89)55983–302

frank.behrenz@crowe-kleeberg.de

Anteilsbewertung:

Prof. Dr. Christian Zwirner, WP/StB

Tel. + 49(89)55983–248

christian.zwirner@crowe-kleeberg.de