

# Erschreckend aktuell: Geplante Änderung des Vermögensteuergesetzes

**Am 10. November 2022 wurde ein Antrag zur Gesetzesänderung aufgenommen.**

Die Gesetzesänderung erlaubt Spanien von Nichtresidenten auf deren Anteile an ausländischen Gesellschaften Vermögensteuer zu erheben. Für Nichtresidenten mit Anteilen an ausländischen Gesellschaften mit Immobilieneigentum in Spanien hätte das zur Folge, dass ihre vermögensteuerliche Situation neu beurteilt werden muss, sofern das Gesetz in der aktuell vorliegenden Fassung beschlossen wird. Die Wahrscheinlichkeit, dass dies noch vor dem Jahresende geschieht, wird als sehr hoch angesehen.

## Rechtssicherheit seit dem 13. September 2022

Mit der Anweisung vom 13. September bestätigt die DGT, dass der Besitz von Anteilen oder Beteiligungen an gebietsfremden Gesellschaften, die direkt oder indirekt Immobilieninvestitionen in Spanien besitzen, im Land keine Vermögensteuer auslöst. Im vorliegenden Fall handelt es sich bei dem Steuerpflichtigen um eine in Deutschland steuerlich ansässige natürliche Person, die 100 % der Anteile an einer deutschen Kapitalgesellschaft hält. Die Immobilie in Spanien ist im Eigentum der Gesellschaft, d. h. der Steuerpflichtige ist indirekt Eigentümer einer Immobilie in Spanien. Unter dieser Annahme stellt die DGT fest, dass der Steuerpflichtige nicht der Besteuerung unterliegt, da er nicht der direkte Eigentümer von in Spanien befindlichen Immobilien ist.

## Was will der Gesetzgeber ändern?

In Spanien ist die steuerliche Transparenz (régimen de atribución de rentas) gesetzlich nur für spezifische Steuern vorgesehen, insbesondere für Steuern auf Einkommen: so in der Einkommen- und der Körperschaftsteuer sowie in der Einkommensteuer für Nichtansässige.

Hingegen ist im Vermögen- und im Erbschaftsteuergesetz kein solches Regime vorgesehen. Für die Bestimmung des steuerpflichtigen Vermögens verweist das Vermögensteuergesetz allein auf die zivilrechtliche Gesetzgebung (Artikel 7 der Ley 19/1991). Bei Körperschaften, die zivilrechtlich eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen, gehören deren Aktiva zivilrechtlich allein der Körperschaft, nicht dessen Gesellschafter. Die Gesellschafter sind Eigentümer der Beteiligungen und besitzen die mit einer Beteiligung verbundenen Rechte und Pflichten. Sie sind aber zivilrechtlich nicht Eigentümer der Aktiva.

Der Gesetzgeber will die „Intransparenz“ im Vermögensteuergesetz ändern und somit die direkte „transparente“ vermögensteuerrechtliche Zuordnung - genauso wie bei der Einkommensteuer - auf den Gesellschafter erreichen. Durch diese relativ einfache Gesetzesänderung wird die verbindliche Anordnung der DGT vom 13. September obsolet.

**Fazit:** Der Gesellschafter wird vermögensteuerpflichtig. Die „Intransparenz“ wäre dann nur noch im spanischen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz vorhanden.

## Alternative Struktur:

Angesichts der sehr wahrscheinlichen Gesetzesänderungen noch vor dem Jahresende 2022 erlangt die Wirksamkeit der in Artikel 21.4 DBA formulierten 50 %-Regel im Sinne der Konfliktvermeidung entscheidende Bedeutung. Wir empfehlen den Erwerb – oder die Umstrukturierung – mit einer gewerblich entprägten deutschen Kommanditgesellschaft, in deren Bilanz spanische Immobilien weniger als 50 % der Aktiva ausmachen. Einerseits vermeidet man durch die Struktur über eine Personengesellschaft die „verdeckte Gewinnausschüttung“ (vGA) in Deutschland, andererseits erreicht man höheren Rechtsschutz durch die Regelungen im Doppelbesteuerungsabkommen. Damit diese Struktur die entsprechende Wirkkraft entfaltet sind einige elementare Grundlagen zu berücksichtigen:

- Die Beurteilung der Struktur ist auch von dem Umstand geprägt, dass Spanien ein Gebilde wie die deutsche Kommanditgesellschaft nicht kennt. Daher hängt die Anwendung der spanischen Steuergesetze wesentlich von der Qualität der Kommunikation und der Darlegung der teilweise komplexen Besonderheiten dieser für spanische Steuerprüfer exotischen Gesellschaftsform ab. Zwar existiert auch in Spanien eine „Sociedad Comanditaria“, doch handelt es sich rechtlich um eine Kapitalgesellschaft und ist somit trotz Namensgleichheit mit der deutschen Kommanditgesellschaft nicht vergleichbar. Die Folge kann ein vom spanischen Finanzamt subjektiv empfundener „Gestaltungsmisbrauch“ sein, was im Sinn einer ganzheitlichen Betrachtung zu berücksichtigen ist, u.a. im Hinblick auf die Einschätzung des Konfliktrisikos.
- Spanien betrachtet die deutsche Kommanditgesellschaft als Äquivalent zur spanischen „Körperschaft mit Einkommenszurechnung“, was bedeutet, dass Einkommen nicht auf Ebene der Gesellschaft, sondern auf Ebene der Gesellschafter besteuert wird. Ein Mietvertrag mit den Kommanditisten ist aufgrund der ertragsteuerlichen Transparenz grundsätzlich nicht erforderlich, die Besteuerung der Nutzung kann in derselben Weise wie bei Direkt Eigentum aufgesetzt werden. Allerdings erachten wir einen Mietvertrag aus anderen Gründen für notwendig, die im Folgenden noch beschrieben sind.
- Nun sieht der relevante Absatz 4 Artikel 21 DBA neben der 50 %-Regel im Hinblick auf spanische Immobilien in den Aktiva eine weitere Bedingung vor, die Spanien grundsätzlich zur Besteuerung ermächtigt: „... Anteile oder andere Rechte, die ihren Eigentümer unmittelbar oder mittelbar zur Nutzung eines in einem Vertragsstaat gelegenen unbeweglichen Vermögens berechtigen, können in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem das unbewegliche Vermögen liegt.“ Die Bedingungen sind nicht kumulativ. Somit besagt das DBA, dass Spanien Vermögensteuer erheben darf, wenn entweder die 50 %-Schwelle erreicht ist oder wenn die Gesellschaftsanteile ein Nutzungsrecht an der Immobilie bedingen. Das bedeutet, dass bei Erfüllung des zweiten Halbsatzes von Art. 21.4 DBA auch ein geringerer Anteil spanischer Immobilien in den Aktiva ausreicht, um Spanien die Besteuerung zu erlauben.

- Gegen eine mit den Anteilen verbundene Nutzungsberechtigung spricht das folgende Argument: Die tatsächliche Entscheidungsgewalt über die Nutzung der Immobilie – nicht Nutzungsrecht – hat allein der Komplementär als Geschäftsführer der KG. Nutzung und Zugang sind daher nur über eine schuldrechtliche (entgeltliche) Vereinbarung mit dem Komplementär als Entscheidungsbeauftragten der KG möglich. Insofern kann argumentiert werden, dass durch das bloße Halten der Anteile für die Teilhaber kein automatisches oder einklagbares Nutzungsrecht entsteht.
- Allerdings können bestimmte Sachverhalte zu einer anderen Interpretation führen und somit zur Anwendung der Regelung für Gestaltungsmissbrauch, der zufolge eine formell korrekte Gestaltung steuerlich annulliert werden kann, wenn kein realer wirtschaftlicher Hintergrund nachvollziehbar ist und lediglich dem Zweck dient, Steuern zu sparen oder zu vermeiden (Art. 15, 16 LGT Ley General Tributaria - mit der deutschen Abgabenordnung § 42 AO vergleichbar).

## Schlussfolgerungen und Empfehlung

Nach unserem Ermessen liegen derzeit solide Argumente dafür vor, dass ein Nichtresident auch für die Beteiligung an einer deutschen KG mit Immobilieneigentum in Spanien nicht vermögensteuerpflichtig wird, da gem. Anordnung der DGT Anteile an ausländischen Gesellschaften nach dem Wortlaut des Gesetzes grundsätzlich nicht steuerpflichtig sind. Aktuell wird jedoch in Madrid an einer Änderung des Vermögensteuergesetzes gearbeitet, um diesen Schutzwall zu entfernen.

Eine wesentlich solidere Grundlage stellt das DBA dar. Voraussetzung für dessen Wirksamkeit sind ein Überhang an anderen Aktiva neben spanischen Immobilien sowie die nachvollziehbare Darstellung des Arguments, dass die Anteile weder direkt noch indirekt ein Nutzungsrecht an der Immobilie bedingen. Dafür müssen folgende Merkmale erfüllt sein:

- Im Gesellschaftsvertrag ist prioritär vereinbart, dass den Gesellschaftern kein Recht an der Nutzung der Immobilie aufgrund ihrer Gesellschafterstellung zusteht.
- Die tatsächliche Nutzung wird von den schuldrechtlichen Verträgen geregelt.
- Um dem möglichen Argument der Finanzverwaltung entgegenzuwirken, dass eine Gestaltung ausschließlich zu steuerlichen Zwecken vorgenommen wurde, ist eine fremdübliche Miete zu vereinbaren.
- Die Zahlungen erfolgen nachweislich und werden buchhalterisch erfasst, in Spanien und Deutschland werden die entsprechenden Steuererklärungen eingereicht.



Dipl. Kfm. Willi Plattes Asesor Fiscal – Steuerberater  
Palma de Mallorca, 17. November 2022