

Unwissenheit wird völlig unterschätzt.
Nichts führt zu mehr Erfahrung.

Inhalt

1.	Präambel	5
2.	Sachwertinvestitionen - Erfolg als Ferienhausvermieter	7
2.1	Investitionen in Sachwerte	7
2.2	Erfolge als Vermieter von Ferienhäusern.....	8
3.	Unterschiede zwischen Spanien & Deutschland	10
3.1	Die „Autoliquidacion“ in Spanien	10
3.2	Die „Veranlagung“ in Deutschland.....	10
3.3	Unterschiede bei der Vermietung & Verpachtung	11
4.	Wohnungsvermietung in Spanien.....	12
4.1	Einkunftsermittlung einer selbstgenutzten Immobilie.....	12
4.2	Einkunftsermittlung einer vermieteten Wohnung	14
4.3	Steuererklärungsformular „Modelo“ 210.....	16
5.	Touristische Vermietung in Spanien.....	18
5.1	Steuerliche Einordnung	18
5.2	Voraussetzung – Genehmigung der Tourismusbehörde.....	19
5.3	Touristische Vermietung durch eine natürliche Personen	21
5.4	Hinweis auf die Behandlung in Deutschland.....	21
5.5	Touristische Vermietung durch eine juristische Person	23
5.6	Hinweise bezüglich der Sinnhaftigkeit dieser Struktur.....	24
6.	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Deutschland	25
6.1	Grundlagen	25
6.2	Formular: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	26
6.3	Das Formular: AUS - Ausländische Einkünfte & Steuern	30
6.4	Erläuterungen zum Formular.....	32
7.	Anrechnung der spanischen Steuer in Deutschland	33
8.	Beispielrechnungen	34
8.1	Beispiel Instandhaltungskosten	34
8.2	Beispiel – Überschuss in Spanien – Verlust in Deutschland	35
8.3	Beispiel – Veräußerung einer Immobilie.....	35
8.3.1	Besteuerung in Spanien	36
8.3.2	Besteuerung in Deutschland	36
9.	Unsere länderübergreifende Lösung.....	37
9.1	Das Konzept.....	37
9.2	Beispiel für die spanischen Daten	38

9.3	Beispiel für die deutschen Daten	38
9.4	Gewinn und Verlustkonto	39
10.	Schenkungs- und Erbfälle bei spanischen Immobilien.....	40
10.1	EU-Erbrechtsverordnung per 17. 08. 2015.....	40
10.2	Was passiert bei einer Schenkung in Spanien?	40
10.3	Risiken und Nebenwirkungen einer Schenkung	41
10.4	Eine aussergewöhnliche spanische Besonderheit.....	42
11.	Beispielrechnungen	42
11.1	Schenkungen in Deutschland	43
11.2	Schenkungen in Spanien	43
11.3	Erbschaft in Deutschland	43
11.4	Erbschaft in Spanien - Die Besonderheit	43
11.5	Einkommensteueranrechnung bei der Schenkung	44
11.6	Fazit	45
12.	Häufig gestellte Fragen.....	46
12.1	Was versteht man unter „Progressionsvorbehalt“?	46
12.2	Was sind Einkünfte?	46
12.3	Besteuerung bei Drittstaaten	47
12.4	Privates Veräußerungsgeschäft – Steuerfreier Verkauf nach 10 Jahren.....	47
12.5	Steuerfreier Verkauf des selbstgenutzten Hauses	48
12.6	Gewerblicher Grundstückshandel	48
13.	Haftungshinweise	49
14.	Danksagung.....	49
15.	Ansprechpartner	50
16.	Bücher aus unserer Schriftenreihe „Mallorca 2030“	52

1. Präambel

Privater Haus- und Grundbesitz ist eine der tragenden Säulen der europäischen Rechtsordnungen und darüber hinaus bei der privaten Altersvorsorge sowie der nachhaltigen und generationenübergreifenden Vermögensanlage ein immer wichtigerer Baustein. Diese Aussagen treffen auch auf Investitionen von deutschen Steuerbürgern in Spanien zu.

Für uns ist es daher ein wichtiges Anliegen, sowohl Eigennutzer wie auch Kapitalanleger über die aktuellen Steuergrundlagen zu informieren.

Eigennutzung und
Kapitalanleger

Diese Depesche richtet sich an spanische Nichtresidenten, die eine Immobilie in Spanien als natürliche oder juristische Person besitzen und in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind. Sie gibt einen Überblick über die derzeitigen Besteuerungstatbestände in den beiden Ländern Deutschland und Spanien, die im Immobilienbereich bedeutsam und wissenswert sind, einschließlich der Neuerungen, die sich aus der aktuellen Rechtsprechung und Verwaltungsfestlegungen ergeben.

Da ab dem 01. Januar 2015 zwischen Spanien und Deutschland der automatische Informationsaustausch vereinbart ist, erscheint es auch sinngebend, sich mit den gesetzlichen Regelungen in beiden Ländern zu beschäftigen, um keine unliebsamen Überraschungen zu erleben. Sollte steuerliches Fehlverhalten vorliegen ist es nicht mehr die Frage ob, sondern nur noch wann man vom deutschen Finanzamt Post oder sogar Besuch bekommt.

Für unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen, d.h. solche mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland, gelten im deutschen Einkommensteuerrecht grundsätzlich das Wohnsitzlandprinzip und das Welteinkommensprinzip. Das bedeutet zunächst, dass das gesamte weltweit erzielte Einkommen von einer natürlichen Person, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat, in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.

Welteinkommen

Ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger ist demzufolge mit seinen Einkünften aus ausländischen Quellen – hier aus Spanien – in Deutschland steuerpflichtig. So unterliegen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Spanien auch in Deutschland grundsätzlich der Besteuerung. Unterwirft jedoch auch der ausländische Staat – hier Spanien – diese Einkünfte der Besteuerung, ist es die Aufgabe eines Doppelbesteuerungsabkommens, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden oder zu vermindern. Ob das immer gelingt beleuchten wir auch in dieser Depesche.

In beiden Ländern
steuerpflichtig

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 was die hier beschriebene Einkunftsart betrifft.

Freistellungsmethode

Anrechnungsmethode

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

Da in Spanien unterschiedliche Arten der Vermietungstätigkeit möglich sind, müssen wir jede einzelne Art betrachten. Einerseits ist die Besteuerung in Spanien für jede Art der Vermietung anders geregelt. Andererseits erfolgt die Besteuerung in Deutschland ausschließlich nach deutschen Vorschriften. Dem deutschen Fiskus ist es völlig egal, wie Spanien die Einkünfte besteuert.

Selbstnutzung

Wohnungsvermietung

Touristische Vermietung durch natürliche und juristische Personen

Entsprechend der gesetzlichen spanischen Vorschriften gibt es die Selbstnutzung, die Wohnungsvermietung, die touristische Vermietung durch natürliche und juristische Personen. Bei der steuerlichen Betrachtung gilt es - insbesondere für Spanien - mögliche Mischformen zu kennen.

Da die touristische Vermietung bei der Kaufentscheidung ein immer wichtigerer Bestandteil der Entscheidung ist, beginnen wir mit diesem Thema im folgenden Kapitel.

2. Sachwertinvestitionen - Erfolg als Ferienhausvermieter

2.1 Investitionen in Sachwerte

„Nach uns die Sintflut“ – das war die Losung des ausklingenden Ancien Régime, die auch heute wieder überall in der Luft liegt. Man muss kein Aristokrat sein, um sich diesen Wahlspruch zueigen zu machen. Viele Schuldenmacher tragen die „Nach uns die Sintflut“-Stimmung in den Knochen, allen voran viele Finanzminister. Sie machen Riesenschulden, gehen riesige Rückzahlungsverpflichtungen ein – das ist ein logischer Bestandteil des Schuldenmachens –, doch sie glauben selber nicht daran, dass sie diejenigen sein werden, die sich um die Rückzahlung werden sorgen müssen. Eine neue Definition des „Futurismus“ scheint sich breit zu machen.

Neuer Futurismus

Viele Menschen haben dadurch das Gefühl, dass alles schwimmt, dass alles ins Gleiten gekommen ist. Wir wissen nämlich nicht mehr, wie die Bindung an die Vergangenheit mit den Versprechungen für die Zukunft in Einklang zu bringen ist.

Wir bemerken bei einer stetig wachsenden Anzahl von Investoren, dass sie versuchen solide Eckpfeiler aufzustellen, um dieses „Gleiten“ oder das wachsende Unbehagen angesichts der sich ankündenden „Rache des Realen“ abzuschwächen indem der Weg in Sachwerte beschritten wird.

Die „Rache des Realen“

Neben dieser Basisentscheidung der Investition in Sachwerte - hier der spanischen Ferienimmobilie - gilt es die Komplexität länderübergreifender zivil- und steuerrechtssachverhalte als Problem und Chance zu erkennen. Im Bereich der länderübergreifenden EU - Steuerpolitik sind dabei zwei gegenläufige Tendenzen zu beobachten. Auf der einen Seite der Drang nach verstärkter Harmonisierung und Vereinheitlichung, auf der anderen eine zwangsläufige Erhöhung der Komplexität, da Steuerpolitik auf eine immer vielfältigere Realität trifft.

Als Steuerpflichtiger kann man leicht zwischen die Mühlsteine konkurrierender oder unvollständig abgestimmter Systeme geraten. Die weltweit zu beobachtenden teilweise hochaggressiven Normen und Praktiken der Länder, wie auch die Beispiele Spanien, Deutschland und USA zeigen, führen zu einem erhöhten Handlungsbedarf. Umgekehrt zeigen sich aber auch Spielräume für die Gestaltung.

Gestaltungsspielräume

Die Herausforderung besteht darin, in einer Zeit des raschen, oft grundlegenden Wandels eine langfristig beständige Vermögensplanung unter Berücksichtigung der steuerlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen zu betreiben.

2.2 Erfolge als Vermieter von Ferienhäusern

Immer mehr Kapitalanleger kaufen Ferienimmobilien in Spanien. Für diese Variante gibt es gute Gründe, so sagt u. a. Kai Enders, Vorstandsmitglied von Engel & Völkers: „Gerade Ferienhäuser oder Ferienwohnungen in beliebten Urlaubsregionen wie Mallorca können eine hohe Rendite abwerfen.“ Bei der Vermietung punkten Ziele in der Mittelmeerregion durch ihre klimatischen Bedingungen. „Oft sind die Feriendomizile hier ganzjährig vermietbar“, sagt der Experte.

Wer heute ein Ferienhaus kauft, denkt oft schon bei der Anschaffung über eine Vermietung nach, wie eine Studie von Engel & Völkers zeigt. Das Stichwort „Vermietungspotential“ wurde von 60 % der Befragten als wichtiges Entscheidungskriterium genannt und damit doppelt so oft wie das Wertpotential beim späteren Verkauf eines Objektes.

„Mehr als 80 % der Käufer haben bereits beim Erwerb die Mieteinnahmen im Blick, und der größte Teil von ihnen beginnt sofort nach dem Kauf mit der Vermietung“, sagt Tobias Wann, Vizepräsident für Zentraleuropa beim Online-Vermietungsportal Fewo-direkt.

Neben den sehr wichtigen wirtschaftlichen Kriterien einer erfolgreichen Ferienvermietung wie z.B. einem entsprechenden Service, effizienter Vermarktung und Gästezufriedenheit spielen aber auch rechtliche und steuerliche Kriterien eine wichtige Rolle, die häufig nicht beachtet werden.

Ein privater Vermieter sollte daher unbedingt Folgendes beachten:

- Wenn zusätzlich zur Überlassung der Unterkunft noch mindestens eine weitere Leistung angeboten und dann ein einheitlicher Preis verlangt wird, ist man laut Gesetz automatisch „Reiseveranstalter“. Damit können Gäste bei fehlerhaften Reiseleistungen eine Preisminderung oder einen Schadenersatz fordern.
- Wenn bestimmte Leistungen angeboten werden, unterliegt man in Spanien der Umsatzsteuer (IVA). Rechnungen an die Gäste müssen mit IVA ausgestellt werden, die dann entsprechend der gesetzlichen Vorschriften an das spanische Finanzamt abgeführt wird. Andererseits kommt man natürlich auch in den Genuss des Vorsteuerabzugs, was u.a. beim Kauf einer Immobilie signifikante Vorteile bewirken kann.
- Auf Mallorca war die „private touristische Vermietung“ bis zum November des Jahres 2012 nur mit einer Sondergenehmigung des Tourismusministeriums möglich. Die baulichen Auflagen waren derart streng, dass so gut wie keine legalen privaten Vermietungen durchgeführt wurden. Diese Regelung wurde mit dem Gesetz von 2012 für freistehende Einfamilienhäuser und Doppelhäuser wesentlich abgemildert.

Vermietungspotential

Reiseveranstalter

Umsatzsteuerpflicht

Touristische Vermietung

- Da ab dem 01. Januar 2015 der automatische Informationsaustausch zwischen Deutschland und Spanien gelebt wird, stellt sich nicht mehr die Frage ob dem deutschen Finanzamt gegenüber spanische Mieteinnahmen bekannt werden, sondern nur noch wann diese bekannt werden. Erwähnenswert ist in diesem Zusammenhang auch, dass die spanischen Finanzämter die Internetrecherche für Ferienhausvermietung - und der begleitenden Versteuerung - verstärkt überprüfen.

Nicht „ob“ sondern
„wann“

Mit der Legalisierung der touristischen Vermietungsmöglichkeit hat sich ein erheblicher Aufschwung und eine Veränderung im Segment für Ferienwohnungen eingestellt. Das beschriebene Verhalten der spanischen Finanzämter wird durch die gesetzlichen Vorschriften im entsprechenden Gesetz legalisiert. Im Gesetz ist ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Befolgung der steuerlichen Vorschriften bezüglich dieser Tätigkeiten intensiv überprüft werden.

Von bestimmten Anbietern wird die „Vermietung“ durch Firmen in Deutschland und auch in der Schweiz angeboten. Die Verträge mit den Gästen werden dann nach dem Recht des entsprechenden Landes abgeschlossen und die Zahlungsflüsse werden dann folglich nicht über spanische Konten vorgenommen. Das vermietete Objekt (der Vertragsgegenstand) ist allerdings in Spanien. Da der automatische Informationsaustausch auch aller Finanzdaten der Steuerpflichtigen zwischen Spanien und Deutschland in beide Richtungen - also auch von Deutschland nach Spanien - geregelt ist, sollten solche Strukturen überdacht werden.

Vertragsgestaltungen
ausserhalb Spanien

Bezüglich der Schweiz weisen wir darauf hin, dass aufgrund des neuen Doppelbesteuerungsabkommens und der FACTA-Regelungen der automatische Informationsaustausch (AIA) zwischen Spanien und der Schweiz - auch in beide Richtungen - ab dem 01. Januar 2017 erfolgt. Sollten die spanischen Behörden dann von einem Tatbestand in der Schweiz erfahren bei dem ein deutscher Steuerbürger involviert ist, wird das von den Spaniern an das deutsche Finanzamt gemeldet.

„AIA“ auch zwischen
Spanien und der
Schweiz

Wir sind der Meinung dem Thema der Versteuerung der Vermietungseinkünfte aufgrund der geschilderten Tatbestände eine entsprechende Aufmerksamkeit zu widmen.

3. Unterschiede zwischen Spanien & Deutschland

3.1 Die „Autoliquidacion“ in Spanien

Die deutschen Verfahrensabläufe bei der sogenannten „Veranlagung“ sind einem spanischen Steuerpflichtigen völlig fremd. Die Steuerpflichtigen in Spanien – ob spanischer Resident oder Nicht-Resident – müssen die notwendigen Steuererklärungen im Rahmen der Selbstveranlagung und -versteuerung („Autoliquidacion“) abgeben. D.h., der Steuerpflichtige hat folgende Aufgaben selbst zu erledigen:

- Er muss selbst entscheiden und recherchieren, welche Steuererklärungen beim Finanzamt einzureichen sind. Bei knapp einhundert möglichen unterschiedlichen Steuererklärungen (sog. Modelos) ist das bestimmt keine leichte Aufgabe. Er wird nicht vom spanischen Finanzamt darauf hingewiesen welche Steuererklärungen zu welchem Zeitpunkt eingereicht werden müssen.
- Er hat die Steuerklärung(en) selbst auszufüllen oder erstellen zu lassen und auch auf die Fristen zur Abgabe zu achten. Fristverlängerungen, die eine Abgabe oder die Zahlung der Steuererklärung zu einem späteren Zeitpunkt erlauben, gibt es nicht!
- Zeitgleich mit der Einreichung der Erklärung beim Finanzamt ist die zuvor selbst ausgerechnete Steuerlast durch den Steuerpflichtigen an das Finanzamt zu zahlen. Diese Zahlung wird bei den Bankinstituten vorgenommen, die dann einen entsprechenden „Zahlbeleg“ über die erklärte und bezahlte Steuer erstellen.

Weiterhin erhält der Steuerpflichtige in Spanien keinen Steuerbescheid oder eine wie auch immer geartete Mitteilung des Finanzamtes über die Abgabe der eingereichten Steuererklärung(en) oder die Zahlung der Steuerbeträge. Als Beweis für die Einreichung der Erklärung gibt es den elektronischen „Einreichungsnachweis“ und die „Zahlbestätigung“ der Bank. Diese Belege sollte man zwingend aufbewahren, auch um eine Anrechnung in Deutschland zu dokumentieren.

Wenn sich der Steuerpflichtige zu einem Einspruchsverfahren entscheiden sollte, gibt es keine Möglichkeit, den strittigen Steuerbetrag bis zur Entscheidung über den Einspruch zu stunden. Die Steuer ist auf alle Fälle zu zahlen. Ist ein Einspruchsverfahren erfolgreich, so wird dieser Betrag incl. der gesetzlich vorgeschriebenen Zinsen an den Steuerpflichtigen zurück gezahlt.

3.2 Die „Veranlagung“ in Deutschland

Die deutschen Steuerpflichtigen kennen bei ihrem Steuersystem das sogenannte „Veranlagungsverfahren“ mit unterschiedlichen „Veranlagungsarten“. Vereinfacht gesagt wird man – wenn man das spanische Sicht betrachtet – vom Finanzamt aufgefordert, gewisse Steuererklärungen abzugeben bzw. einzureichen. Man wird auf Fristen hingewiesen und kann u. U. auch Fristverlängerungen beantragen, die

Keine „Veranlagung“
nach deutschem
Verständnis

Einige Unterschiede

Keine Aussetzung der
Vollziehung

bei einer entsprechenden Begründung i.d.R. auch gewährt werden. Hat man die Steuererklärungen beim Finanzamt eingereicht, erhält man nach einer bestimmten Frist einen entsprechenden Steuerbescheid. Durch den Steuerbescheid wird man zu einer bestimmten Steuerzahlung zu einem definierten Datum aufgefordert.

Die „Veranlagung“

Weiterhin besteht die Möglichkeit, gegen diesen Steuerbescheid Einspruch einzulegen. Beantragt man gleichzeitig die „Aussetzung der Vollziehung“ des strittigen Steuerbetrages, wird dieser i.d.R. bis zur Entscheidung über den Einspruch gestundet. Im Falle eines ablehnenden Bescheides über den Einspruch hat man jedoch nach Ablauf bestimmter Fristen Zinsen auf die Steuerforderung zu zahlen.

3.3 Unterschiede bei der Vermietung & Verpachtung

Neben den geschilderten grundsätzlichen Unterschieden bei der spanischen „Autoliquidacion“ und der deutschen „Veranlagung“ gibt es aber auch signifikante Unterschiede bei den jeweiligen Einkunftsarten.

Selbstnutzung und
Wohnungsvermietung

In Spanien gibt es auch die „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“. Diese Art der Ermittlung der Einkünfte wird aber nur für den Bereich der „Selbstnutzung“ und den der „Wohnungsvermietung“ angewendet. Sobald Einkünfte aus „touristischer“ Vermietung vorliegen, unterliegt man in Spanien der Ermittlung der „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ mit den Konsequenzen der Erstellung einer Buchhaltung, der Bilanz und der Erstellung von Körperschaftsteuererklärungen. In der nachstehenden Tabelle sind einige Beispiele für Unterschiede in der steuerlichen Behandlung bei den „Einkünften aus Vermietung und Verpachtung“ aufgeführt, durch die sich nennenswerte Unterschiede in der Steuersumme ergeben können.

Bezeichnung	Deutsche Vorschriften	Spanische Vorschriften
Größerer Erhaltungsaufwand	AfA – Aufteilung der Kosten auf mehrere Jahre möglich	Der Erhaltungsaufwand muss bis auf wenige Ausnahmen aktiviert werden
AfA – Absetzung für Abnutzung	AfA von 2 % ist für Auslands-Immobilien vorgeschrieben	Eine AFA bis zu 2 % ist möglich
Mieteinkünfte bei Wohnungsvermietung	Wenn die Vermietungsabsicht nachgewiesen wird, aber keine Einnahmen erzielt werden, können Werbungskosten auch für den Zeitraum der Nichtvermietung abzugsfähig sein	Für die Zeiträume ohne Vermietung ist die Selbstnutzungsbesteuerung anzusetzen
Mieteinkünfte bei touristischer Vermietung	Es muss nachgewiesen werden dass keine Liebhaberei vorliegt	Wenn die Vermietung ortsüblichen Vergleichen standhält, sind die Werbungskosten ganzjährig ansetzbar

Einige Unterschiede

4. Wohnungsvermietung in Spanien

Die Methode der Ermittlung der Bemessungsgrundlage richtet sich ausschließlich nach den geltenden spanischen Vorschriften, die sich aus dem Gesetz für steuerliche „Nicht-Residenten“ (IRNR) ergeben. Dem deutschen Verständnis folgend listen wir hier vier unterschiedliche Einkunftsquellen auf, die i.d.R. in Deutschland als „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ qualifiziert werden. Im vorherigen Kapitel haben wir schon kurz darauf hingewiesen, dass es einen Qualitätsunterschied bei der „touristischen Vermietung“ gibt.

Wir unterscheiden folgende Einkunftsquellen:

- aus einer selbstgenutzten Immobilie
- aus einer Immobilie die zu Wohnzwecken vermietet wird
- aus einer Immobilie, die durch eine natürliche nichtresidente Person an ständig wechselnde Gäste vermietet wird – die sogenannte touristische Vermietung.
- aus einer Immobilie, die durch eine juristische nichtresidente Person an ständig wechselnde Gäste vermietet wird – die sogenannte touristische Vermietung.

Die unterschiedliche steuerliche Behandlung dieser Vermietungsquellen beschreiben wir im Folgenden:

4.1 Einkunftsermittlung einer selbstgenutzten Immobilie

Jeweils am 31. Dezember des Folgejahres läuft die Frist zur Abgabe der Einkommensteuererklärung für Nicht-Residenten ab. Nicht-Residenten, die ausschließlich selbstgenutztes Immobilieneigentum in Spanien haben, müssen zu diesem Zeitpunkt eine entsprechende Steuererklärung beim spanischen Finanzamt einreichen.

Die wesentlichen Besteuerungskriterien:

- Das spanische Finanzamt betrachtet den fiktiven Nutzungswert eines selbstgenutzten (Zweit-)Hauses als „Einkommen“ und erhebt dafür Steuern. Nicht betroffen sind also Residenten sowie Eigentümer, die ihre Immobilie über eine Gesellschaft halten. Da gelten andere steuerliche Vorschriften die es zu beachten gilt.
- Die Besteuerung des fiktiven Nutzungswerts wird durch Artikel 24.5 des Einkommensteuergesetzes für Nichtresidenten und durch Artikel 87 des Einkommensteuergesetzes für natürliche Personen geregelt.
- Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Nutzungswertes ist grundsätzlich 1,1 Prozent des Katasterwertes („Valor catastral“). Sollte der Katasterwert durch die Gemeinde seit dem 01. Januar 1994 nicht mehr aktualisiert worden

sein, ist ein Multiplikator von 2,0 anzusetzen. Der Katasterwert ist dem jährlich erteilten gemeindlichen Grundsteuerbescheid IBI (Impuesto sobre Bienes Inmuebles) zu entnehmen. Dieser Grundsteuer-Wert kann man mit dem deutschen „Einheitswert“ vergleichen.

- Auf diese Bemessungsgrundlage sind seit dem 01.01.2012 Steuern in Höhe von 24,75 % zu zahlen. Diese Steuer ist zeitgleich mit der Abgabe der Steuererklärung – spätestens am 31.12. des Folgejahres – einzubezahlen. ACHTUNG: Der Abzug von Kosten, Zinsen oder Abschreibung - in Deutschland würde man sagen „Werbungskosten“ - ist ausgeschlossen!
- Die Steuersätze verändern sich aufgrund der aktuellen Gesetzeslage wie folgt:
 - Für EU-Residenten 2012 - 2014 = 24,75 %
 - Für EU-Residenten ab 2015 = 19,50 %
 - Für EU-Residenten ab 2016 = 19,00 %
- Auch hier ist die Steuererklärung im Wege der Selbstveranlagung und -versteuerung („Autoliquidación“) abzugeben, d.h. der Steuerpflichtige hat die Erklärung nicht nur zu erstellen, sondern gleichzeitig muss er den von ihm selbst errechneten Betrag beim Finanzamt einzahlen.
- Wenn z.B. eine Immobilie Eheleuten zu gleichen Teilen gehört, muss jeder Ehepartner für seinen Anteil eine eigene Steuererklärung abgeben.
- Die einkommensteuerliche Behandlung eines Nießbrauchrechtes muss gesondert betrachtet werden. Von beiden Parteien (Eigentümer und Nießbrauchnehmer) muss nur der Nießbrauchnehmer eine Einkommensteuererklärung (Modelo 210) im Wege der Selbstveranlagung und -versteuerung erstellen.

Kein Abzug von
Werbungskosten

Steuersätze

Aktuell hat das spanische Finanzamt noch keine Maßnahmen ergriffen, um die Steuerpflichtigen, die bisher keine entsprechende Erklärung abgegeben haben, zu sanktionieren. Sollte das Finanzamt dennoch aktiv werden, können die Strafen bis zu 150 % der nicht erklärten Steuerlast betragen. Deshalb sollte überlegt werden, ob man diesen Sachverhalt bei sich selbst einmal überprüft.

Hohe Strafen bei
Nichtabgabe

Sobald die Immobilie vererbt oder verkauft wird, wird der Sachverhalt der Nichtabgabe zwingend bekannt.

ACHTUNG: Für Nicht-Residenten ausserhalb der EU (z.B. die Schweiz) gilt ein Steuersatz von 24 % für die Jahre 2015 und 2016.

4.2 Einkunftsermittlung einer vermieteten Wohnung

Wird eine Immobilie zu Wohnzwecken vermietet, kann man sich in etwa gedanklich - gilt aber nur für EU-Bürger - an die deutsche Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung & Verpachtung anpassen.

Die Einnahmen sind als Erlöse zu berücksichtigen. Die Ausgaben sind, bis auf die folgend aufgelisteten Unterschiede, ebenso in Abzug zu bringen. Nachfolgend beschreiben wir einige spanische Besonderheiten zur Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung & Verpachtung im Verhältnis zu Deutschland:

- Gezahlte Umlagen sind nicht in die Bemessungsgrundlage einzurechnen.
- Größere Erhaltungsaufwände sind zu aktivieren und mit dem gewählten Abschreibungssatz in die Kosten zu übernehmen.
- Erhaltene oder gezahlte Beträge, die sich aus den Berechnungen bzw. Abrechnungen bzgl. der Nebenkosten ergeben, sind nicht zu berücksichtigen.
- Für die Zeit, in der die Immobilie nicht zu Wohnzwecken vermietet ist, muss die Besteuerung als selbstgenutzte Immobilie erfolgen. D.h. konkret, dass auch für diese Zeit die Abschreibung und die (Werbungs-) Kosten nicht berücksichtigungsfähig sind. Eine nachgewiesene Vermietungsabsicht führt nicht dazu das Werbungskosten geltend gemacht werden können.
- Es ist jedes Quartal eine entsprechende Steuererklärung (Modelo 210) beim Finanzamt einzureichen und die selbst errechnete Steuer abzuführen. Mit der Abgabe der Erklärung zum IV. Quartal sind die steuerlichen Pflichten für den Teil der nachgewiesenen „Vermietung“ erfüllt. Es ist keine separate Jahressteuererklärung zu erstellen.
- Fristeinreichung für das jeweilige Quartal (keine Fristverlängerung möglich): Innerhalb der ersten 20 Tage der Monate April, Juli, Oktober und Januar, wenn das Fälligkeitsdatum der Erträge im vorherigen Quartal liegt. Es kommt auf das Datum der Fälligkeit der Vermietungserlöse an, nicht auf das wirkliche Einzahlungsdatum.
- Die Verjährungsfrist beginnt jeweils mit dem Ablauf der ersten 20 Tage der Monate April, Juli, Oktober und Januar.
- Am 31.12. des Folgejahres ist weiterhin eine Jahressteuererklärung mit dem Modelo 210 einzureichen. In dieser Erklärung ist für die nicht vermietete Zeit die „Selbstnutzungssteuer“ zu errechnen, einzureichen und abzuführen. Die zu erstellende Steuererklärung für die vermietete Zeit (siehe oben) bleibt davon unberührt.
- Auch wenn Sie z.B. zwanzig oder mehr Immobilien hätten, so sind für alle Immobilien bei denen nichtvermietete Zeiten vorliegen die „Selbstnutzungsbesteuerung“ anzusetzen.

Unterschiede
zu Deutschland

- Zu welchem Zeitpunkt die Immobilie erworben oder verkauft wurde, war im Fall des Verkaufs nach geltendem Recht für spanische Steuerbelange insofern relevant, als der Anschaffungspreis je nach Haltedauer durch bestimmte Koeffizienten bis zum 31.12.2014 erhöht und somit der zu besteuerte Gewinn vermindert wird. Eine besondere Regelung bestand für Immobilien, die vor 1994 erworben wurden, denn bis zu diesem Zeitpunkt gab es auch in Spanien eine steuerfreie Veräußerungsmöglichkeit, die in Abhängigkeit zur Haltedauer stand. Das ist aktuell (leider) nicht mehr relevant.
- Für Deutschland ist die genaue Haltedauer weiterhin sehr wichtig, da z.B. nach zehn Jahren keine Einkommensteuer entsteht. Die in Spanien bezahlte Steuer wird aber nicht erstattet, sodass die spanische Einkommensteuer in diesen Fällen die Gesamtbesteuerung darstellt.

Beachtung der
Haltedauer

ACHTUNG: Die hier dargestellten Regelungen gelten in Spanien nur für EU-Bürger. Ab dem 01. Januar 2015 werden die Steuerbürger aus Island und Norwegen ebenfalls wie EU-Bürger behandelt. Spanien musste im Jahre 2009 eine Änderung dieser Regelung vornehmen, da von der EU eine Klage wegen Ungleichbehandlung von EU-Bürgern drohte. Nichtresidente Bürger aus Drittstaaten - wie z.B. auch Schweizer Bürger - müssen die 24,75 % (ab 2015 sind es 24 %) Steuerbelastung von den Einnahmen errechnen und abführen. Der Abzug von Werbungskosten ist bei Nicht-EU-Bürgern somit ausgeschlossen! In diesen Fällen sollte eine andere Struktur - als die hier beschriebenen - gewählt werden um den Abzug der Instandhaltungskosten etc. zu ermöglichen.

Drittstaaten werden
anders behandelt

4.3 Steuererklärungsformular „Modelo“ 210

Dieses Formular muss zu den beschriebenen Fristen ausgefüllt und eingereicht werden:

Ayuda  **Agencia Tributaria**
Delegación de Administración de Código

Impuesto sobre la Renta de no Residentes
No residentes sin establecimiento permanente

Modelo **210**
DECLARACIÓN ORDINARIA

Presentador

260356815889 5

Devengo
Fecha de devengo

Contribuyente

N.I.F. F.I. APELLIDOS Y NOMBRE (por este orden) o RAZÓN SOCIAL
Código extranjero

Calle/Plaza/Avda. Número Municipio Provincia Cód. Postal

Presenta la declaración en su condición de:
Contribuyente Representante del contribuyente Pagador Depositario Gestor Retenedor (sólo para declaración con solicitud de devolución)

Representante del contribuyente

N.I.F. F.I. APELLIDOS Y NOMBRE (por este orden) o RAZÓN SOCIAL
Código extranjero

Calle/Plaza/Avda. Número Municipio Provincia Cód. Postal

Pagador/Retenedor

N.I.F. F.I. APELLIDOS Y NOMBRE (por este orden) o RAZÓN SOCIAL
Código extranjero

Calle/Plaza/Avda. Número Municipio Provincia Cód. Postal

Renta obtenida

Situación del inmueble (para rentas de los tipos 01 y 02): Código país Tipo renta Clave de divisa
1 2 3

Determinación de la base imponible

210 A General 210 B Ingresos con deducción de gastos (Art. 24.2 Ley IRNR)

Ingresos íntegros 5
Gastos de personal 6
Gastos de aprovisionamiento de materiales y de suministros 7
Base imponible (en el caso de dividendos, consulte las instrucciones) 4
Base imponible (5 - 6 - 7) 8

210 C Ganancias patrimoniales (excepto bienes inmuebles)

Fecha de adquisición 9
Valor de transmisión 10
Valor de adquisición 11
Diferencia (10 - 11) 12
Base imponible 13

Liquidación

Tipo de gravamen (%) Exención Ley IRNR Exención Convenio Límite Convenio
14 15 16 17

Cuota íntegra 18 Deducción por donativos 19 Retenciones/Ingresos a cuenta 20 Cuota diferencial 21

Fecha y firma

Fecha: Firma:

Ver. 3.0/2008 **Rellenar Formulario** **Ejemplar para la Administración**



MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y HACIENDA



Agencia Tributaria

Delegación de
Administración de

Código

**Impuesto sobre la Renta de
no Residentes**

No residentes sin establecimiento permanente

DOCUMENTO DE INGRESO O DEVOLUCIÓN

Modelo
210

DECLARACIÓN
ORDINARIA

Presentador

Espacio reservado para la etiqueta identificativa
(Si no dispone de etiquetas, haga constar a continuación sus datos
identificativos, así como los de su domicilio fiscal)

260356815889 5



◀ **Rellenar Formulario** ▶

Devengo

Fecha de devengo

0 A

N.I.F. / APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL

Calle/Plaza/Vda. / Número / Esc. / Piso / Pta. / Teléfono

Código Postal / Municipio / Provincia / Código País

Cuota Diferencial

Cuota Diferencial

21

Ingreso

Ingreso efectuado a favor del **Tesoro Público**, cuenta restringida de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la **Recaudación de los Tributos**.

Forma de pago:

☐ En efectivo ☐ E.C. adeudado en cuenta

Importe: I

Código cuenta cliente (CCC)

Entidad / Secursal / DC / Número de cuenta

Devolución

Titular de la cuenta: N.I.F.

Fecha:

Sello de la entidad y firma:

Código cuenta cliente (CCC)

Entidad / Secursal / DC / Número de cuenta

Importe: D

Sin ingreso ni devolución

Si la autoliquidación resulta con CUOTA CERO, marque con una X este recuadro.

CUOTA CERO

Firma

Fecha:

Firma:

☐ Contribuyente ☐ Representante ☐ Pagador

☐ Depositario ☐ Gestor ☐ Retenedor

◀ **Rellenar Formulario** ▶

Ejemplar para la Administración

Ver. 3.0/2008

5. Touristische Vermietung in Spanien

5.1 Steuerliche Einordnung

Liegt eine „touristische“ Nutzung mit einer entsprechenden „touristischen“ Lizenz vor, erfolgt nach den spanischen Gesetzen eine völlig andere Einordnung bei der Einkunftsart und Ermittlung. Im vorherigen Kapitel wurde die „Wohnungsvermietung“ beschrieben, die vielen deutschen Lesern sicher aufgrund der eigenen Steuererklärung in Deutschland (Einkünfte aus V und V) bekannt ist.

Wenn nunmehr eine gewerbliche (touristische) Nutzung vorliegt, erfolgt die Einkünfteermittlung nach den Vorschriften die für eine ausländische Betriebsstätte (establecimiento permanente – im Folgenden: EP) massgebend sind. Es ist dabei unerheblich ob der Eigentümer des Wohnobjekts eine natürliche oder juristische Person (z.B. eine deutsche GmbH) ist. Als Abgrenzungskriterium kann man im Umkehrschluss heranziehen: Laut verbindlicher Auskunft V3095/2014 liegt keine „gewerbliche „ Nutzung vor, wenn folgende Leistungen angeboten werden:

- Reinigung des Wohnobjekts bei Ankunft und Abreise eines jeden Mieters.
- Wäschetausch im Wohnobjekt bei Ankunft und Abreise eines jeden Mieters.

Sofern nur diese Dienstleistungen erbracht werden, handelt es sich um eine Wohnvermietung für kurze Zeiträume und es sind die steuerlichen Vorschriften zu beachten, die im vorherigen Kapitel erläutert wurden.

Sobald andere Dienstleistungen erbracht werden, wie z.B. tägliche Reinigung, Eisschrank auffüllen, Poolpflege, etc., erfolgt sofort die Einordnung in die Kategorie „gewerbliche Einkünfte“.

Somit gelten andere Vorschriften, von denen wir einige exemplarisch auflisten:

- Bei der touristischen Vermietung erfolgt die steuerliche Anmeldung in der Rubrik „Ferienunterkünfte außerhalb von Hotels (‘‘Alojamientos turísticos extrahoteleros’’). Siehe auch verbindliche Auskunft DGT V0690/2005.
- In der Informationsrubrik ‘‘Informa 112554’’ der staatlichen Steuerbehörde AEAT, in der das Thema von Nichtresidenten behandelt wird, die ihre Immobilie zwecks touristischer Nutzung an eine Agentur vermieten. Die AEAT hält fest, dass in diesem Fall keine EP besteht. Sofern der nichtresidente Immobilienbesitzer jedoch Mitglied einer Vereinigung oder Gemeinschaft ist, deren Güter im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit genutzt werden, wobei die Gewinne nach Maßgabe des Anteils an der Gütergemeinschaft verteilt werden, so gilt dies laut derselben Rubrik der AEAT als Tätigkeit über eine EP, denn für die Behörde werden diese unternehmerische Tätigkeiten von jedem einzelnen der Teilnehmenden durchgeführt.

Andere
Einkunftsartermittlung

„gewerbliche“ Nutzung

Völlig andere
Vorschriften

- Das DBA Deutschland-Spanien definiert in Artikel 5.1 die EP folgendermaßen: „Für das vorliegende Abkommen bedeutet „Betriebsstätte“ eine „feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“. Das liegt nach spanischer Betrachtungsweise vor.
- Das erzielte Einkommen wird über die Einkommensteuer für Nichtresidenten (IRNR) als über EP erzielte Einkommen versteuert.
- Steuersätze: 25 - 30% bis 31/12/2014 (25% die ersten 300.000 Euro Gewinn). 25-28% im Jahr 2015. 25% ab 2016.
- Formular: Modelo 200. Einreichungsfrist: 1. Bis 25. Juli des Jahre nach Ende des Geschäftsjahres (ausgehend von einem Geschäftsjahr, das dem Kalenderjahr entspricht). Die Besteuerung des Einkommens, das von Nichtresidenten über eine EP erzielt wird, erfolgt mit demselben Formular wie die Körperschaftsteuer.
- Umsatzsteuer - Die Vermietung unterliegt dem Umsatzsteuersatz von 10% (Art. 91 USt-Gesetz). Das bedeutet, dass die vom Vermieter für Kosten und Investitionen im Zusammenhang mit dem Wohnobjekt, das der Ferienvermietung mit gastgewerblichen Dienstleistungen gewidmet ist, abgezogen sowie die Rückerstattung beantragt werden kann. Daher müssen quartalsmäßig Umsatzsteuererklärungen eingereicht werden. (Modelo 300).

Andere Steuersätze

Bei dieser Art von Vermietung ist eine Grundvoraussetzung, dass man die entsprechenden Genehmigungen von der Tourismusbehörde beantragt und erhalten hat. Das beschreiben wir im folgenden Kapitel.

5.2 Voraussetzung – Genehmigung der Tourismusbehörde

Aufgrund des neuen Tourismusgesetzes der Balearen 8/2012 vom 19. Juli 2012, in Kraft getreten am 9. August 2012, ist die touristische Vermietung von Unterkünften, die nicht offiziell registriert sind, im Rahmen der Ferienvermietung oder touristischen Nutzung untersagt. Damit eine Unterkunft offiziell registriert werden kann, ist der Vermieter (Eigentümer) der jeweiligen Immobilie verpflichtet, eine entsprechende Lizenz bei der Tourismusbehörde (Dirección General de Turismo) zu beantragen.

Die „touristische“ Genehmigung

Eine Ferienvermietung ist grundsätzlich nur möglich bei:

- Alleinstehenden Einfamilienhäusern
- Doppelhaushälften

Die Vermietung von Wohnungen in Mehrfamilienhäusern oder Doppelhaushälften, die in verschiedene Wohneinheiten unterteilt sind, ist ausdrücklich verboten und wird mit hohen Strafen belegt.

Mindestvoraussetzungen für die Beantragung der Lizenz:

- Maximale Zimmerzahl: 6
- Maximale Bettenzahl: 12
- Bäder: 1 Bad für 3 Betten
- Längste Mietdauer: 2 Monate an eine Partei
- Folgende Dienstleistungen müssen erbracht werden:
 - Periodische Reinigung. d.h. es darf nicht nur eine Reinigung vor Mietbeginn und nach Mietnutzung sein, sondern in einem Tagesrhythmus.
 - Bettwäsche, auch hier darf nicht nur ein Wechsel der Bettwäsche vor Mietbeginn und nach Mietnutzung stattfinden, sondern muss im Tagesrhythmus erfolgen.
 - Haushaltswäsche
 - Bereitstellung und Ersatz von allgemeinem Hausrat, wie Gläser,
 - Teller, Töpfe, Pfannen etc.
 - Instandhaltung der Einrichtungen
 - Gästebetreuung zu normalen Geschäftszeiten

Folgende Unterlagen werden benötigt:

- Formular DRIAT (offizielles Antragsformular)
- Beglaubigte Kopie des Personalausweises, der NIE und der
- Nachweis der Eigentümerstellung
- Beschreibung der Immobilie
 - Grundstücksfläche
 - Daten über die Lage der Betten, Grundfläche der genutzten
 - Räume etc.
 - Adresse der Immobilie
 - Beschreibung der Gemeinschaftszonen mit Angabe zur Lage
 - für die Eingangshalle, Rezeption, hygienische Einrichtungen,
 - Esszimmer und sonstige Einrichtungen (Schwimmbad,
 - Garten, Sauna, etc.) - Grundrisse
- Ausgefüllter amtlicher Fragebogen

5.3 Touristische Vermietung durch eine natürliche Personen

Sobald diese Lizenz vorliegt, übt man nach spanischen Steuergesetzen eine gewerbliche Tätigkeit aus, die einerseits den Vorschriften der Körperschaftsteuer und andererseits auch der Umsatzsteuer unterliegt. Das hat zur Konsequenz, dass man entsprechende Aufzeichnungen (Buchhaltung) erstellen muss, um die Steuererklärungen zu den gesetzlich vorgeschriebenen Fristen einreichen zu können.

Das wiederum hat zur Folge, dass die Aufzeichnungen mit den Vorschriften der Buchführungspflicht und der gesetzlichen Regelungen für eine Kapitalgesellschaft, hier einer S.L., übereinstimmen.

In diesem Fall müssen folgende Erklärungen eingereicht werden:

- **Modelo 200:** Jährliche Körperschaftsteuererklärung
- **Modelo 202:** Jährliche Vorauszahlungen der Körperschaftsteuer
- **Modelo 206:** Das ist die Zahlkarte für das Modelo 200
- **Modelo 111:** Einbehalte / Quartalerklärungen
- **Modelo 190:** Einbehalte / Jahreserklärung
- **Modelo 300:** Pro Quartal ist die Umsatzsteuererklärung einzureichen.
- **Modelo 390:** Zum 30. Januar des Folgejahres ist eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung einzureichen.

Wenn bei einer touristischen Vermietung die „nichtvermietete“ Zeit mit den regionalen und ortstypischen Vermietungszeiten übereinstimmt, wird in Spanien für die Zeit des Leerstandes keine „Selbstnutzung“ angesetzt. Ebenso können die anfallenden Kosten – auch die Abschreibung – ganzjährig berücksichtigt werden. Sollten die Leerstandzeiten vom Üblichen abweichen, kann es zu Diskussionen mit dem Finanzamt kommen. Feste Regularien, ab wann eine Selbstnutzung angesetzt werden muss, gibt es (leider) nicht.

5.4 Hinweis auf die Behandlung in Deutschland

Ob ausländische Einkünfte – hier die in Spanien ermittelten – negativ oder positiv sind, ist ausschließlich nach deutschem Steuerrecht zu bestimmen. Ob dann die „touristische Vermietung“ wie hier beschrieben in Deutschland zu berücksichtigungsfähigen Verlusten oder Gewinnen führen kann, muss gesondert – gemeinsam mit dem deutschen Steuerberater – recherchiert werden.

Aus deutscher Sicht hat zunächst eine Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung (dann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) und gewerblicher Tätigkeit der Vermietung von Ferienwohnungen zu erfolgen (siehe BFH-Urteil IX R

Gewerbliche Tätigkeit

Körperschaft- und
Umsatzsteuer

Unterschied gegenüber
der Wohnungsvermie-
tung

69/02 vom 14.07.2004). Die Unterscheidung ist insbesondere für die Frage eines steuerfreien Verkaufs nach einer Haltedauer von mehr als 10 Jahren bei VuV-Einkünften und einer Steuerpflicht bei gewerblichen Einkünften relevant. Bei der Vermietung einzelner Ferienwohnungen kann danach nur ausnahmsweise eine gewerbliche Tätigkeit angenommen werden, zum Beispiel dann, wenn aufgrund eines besonders häufigen Wechsels der Mieter eine einem Hotel vergleichbare Organisation vorgehalten werden muss. Wegen der erheblichen steuerlichen Unterschiede je nach Einkunftsqualifikation bedarf es einer genauen Prüfung durch den deutschen Steuerberater im jeweiligen Einzelfall.

Nur Ausnahmsweise
eine gewerbliche
Tätigkeit

Aber selbst wenn man im Bereich der Vermögensverwaltung, also den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist, stellt sich die entscheidende Frage nach der Einkunftserzielungsabsicht sowie der Berücksichtigung von Werbungskosten bei unvermeidlichem Leerstand der Ferienwohnung. Hierzu gibt es erfreulicherweise in Deutschland Rechtsprechung, die eine Orientierungshilfe bilden. So hat der BFH in seinem Urteil v. 16.4.2013, IX R 26/11 der Auffassung widersprochen, dass eine Prognose, ob sich langfristig ein Einnahmeüberschuss ergibt, nicht erforderlich sei, wenn die tatsächliche Vermietungszeit 75 % der ortsüblichen Vermietungszeit übersteigt. Eine hohe Auslastung sei kein ausreichendes Kriterium dafür, dass der Eigentümer das Objekt als Einkunftsquelle nutzt und private Erwägungen in den Hintergrund treten. Der BFH vertritt vielmehr die Auffassung, dass die vorbehaltene Selbstnutzung als Indiz für eine nicht mit der Einkünfteerzielung zusammenhängende Veranlassung zu berücksichtigen ist. Wenn Privatpersonen diese Möglichkeit der „touristischen Vermietung“ nutzen, sollten die Fragen, die dieses Urteil im konkreten Fall aufwirft, in Zusammenarbeit zwischen dem spanischen und deutschen Steuerberater im Vorfeld geklärt werden.

Thema: Liebhaberei

Bei einer ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür dauerhaft bereitgehaltenen Ferienwohnung wird Überschusserzielungsabsicht angenommen, unabhängig davon, ob Sie Ihre Ferienwohnung in Eigenregie oder durch Einschalten eines Vermittlers vermieten. In diesem Fall werden die Leerstandzeiten der Vermietung zugerechnet.

Gelingt der Nachweis der ausschließlichen Vermietung der Ferienwohnung nicht, ist von zeitweiser Selbstnutzung auszugehen. Zwar müssen Sie dann dem Finanzamt Ihre Gewinnerzielungsabsicht über einen 30-Jahres-Zeitraum nachweisen. Jedoch werden die Leerstandzeiten entsprechend dem Verhältnis der Tage der tatsächlichen Selbstnutzung zu den Tagen der tatsächlichen Vermietung aufgeteilt und entsprechend auch die in der Zeit des Leerstehens entstandenen Wohnungsaufwendungen. Das hat zur Folge, dass den bei Leerstand geringeren Mieteinnahmen weniger Werbungskosten gegenüberstehen.

Zeitweise Selbstnutzung

5.5 Touristische Vermietung durch eine juristische Person

Es wird insbesondere von spanischen Anwälten häufig dazu geraten, die Ferienimmobilien mit einer deutschen GmbH zu erwerben, um der spanischen Erbschaftsteuer zu entgehen. Durch den Kauf der Immobilie wird dann ohne gesonderten Rechtsakt in Spanien eine steuerliche Betriebsstätte begründet, wenn eine touristische Vermietung vorliegt. Die Behandlung dieser Einkünfte erfolgt nach anderen gesetzlichen Vorschriften als die Ermittlung der Einkünfte aus „touristischer Vermietung durch eine natürliche Person“, da es sich auch aus spanischer Sicht kraft Gesetz um eine „gewerbliche Tätigkeit“ handelt.

Das hat zur Konsequenz, dass eine Buchhaltung erstellt werden muss, die mit den Vorschriften der Buchführungspflicht und der gesetzlichen Regelungen für eine Kapitalgesellschaft, insbesondere Bilanzerstellung etc. übereinstimmen.

In diesem Fall müssen folgende Erklärungen eingereicht werden:

- **Modelo 200:** Jährliche Körperschaftsteuererklärung
- **Modelo 202:** Jährliche Vorauszahlungen der Körperschaftsteuer
- **Modelo 206:** Das ist die Zahlkarte für das Modelo 200
- **Modelo 111:** Einbehalte / Quartalerklärungen
- **Modelo 190:** Einbehalte / Jahreserklärung
- **Modelo 303:** Pro Quartal ist die Umsatzsteuererklärung einzureichen.
- **Modelo 390:** Zum 30. Januar des Folgejahres ist eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung einzureichen.

Neben diesen Erklärungen ist eine Handels- und Steuerbilanz zu erstellen und beim Finanzamt und Handelsregister einzureichen. Dazu gehören auch die Vorschriften für die Erstellung der Libros de Actas (Gesellschafterbeschlüsse), Socios (Gesellschafterverzeichnis), Contable (jährlich zu erstellendes Buchhaltungsbuch), in dem alle Buchungssätze verzeichnet sind).

Hier weisen wir nur kurz auf einige Beispiele für die Behandlung von Kosten hin, die im wirtschaftlichen Verhältnis zwischen der GmbH in Deutschland und der „Betriebsstätte“ in Spanien steuerlich nicht abzugsfähig sind:

- Gezahlte Provisionen an die deutsche GmbH
- Personalkosten der deutschen GmbH, die an die Betriebsstätte berechnet werden
- Das eingesetzte Eigenkapital kann verzinst werden, es handelt sich jedoch um nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

Betriebsstätte

Alle handelsrechtlichen Vorschriften sind zu erfüllen

Nicht abzugsfähige Aufwendungen

5.6 Hinweise bezüglich der Sinnhaftigkeit dieser Struktur

Die gesetzlichen Vorschriften und die Verwaltungsanweisungen, die bei der „touristischen Vermietung durch eine natürliche Person“ anwendbar sind, werden im Fall der „touristischen Vermietung durch eine juristische Person“ nicht berücksichtigt, da es sich dem Grunde nach schon um „gewerbliche Einkünfte“ handelt.

In diesem Fall sollte sich der Steuerpflichtige überlegen, ob er nicht eine 100 %ige Tochtergesellschaft der deutschen GmbH gründen sollte. Aus langjähriger Erfahrung erwähnen wir an dieser Stelle, dass der Aufwand, der in Deutschland durch die Integration der „Betriebsstättenbilanz“ (Handels- und Steuerbilanz) erforderlich ist, nicht zwingend einem entsprechenden Nutzen gegenübersteht.

Ebenfalls müssen Sie sich u. U. der dauerhaften Diskussion mit der deutschen Finanzverwaltung über das Vorliegen von „verdeckten Gewinnausschüttungen“ stellen. Wenn Sie die Lösung über eine Tochtergesellschaft wählen, haben Sie diesbezüglich seit dem 01.01.2013 durch das neue Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Spanien keine Diskussionen mehr zu befürchten, sofern die formalen Vorschriften erfüllt sind.

Da die meisten spanischen Berater nur bis zur „Grenze“ beraten können, sollte der Investor unbedingt die „deutsche Beratungsseite“ vor der Kaufentscheidung mit hinzuziehen. Wenn die „spanische“ und die „deutsche“ Seite eine deckungsgleiche Meinung vertritt, sollte erst die Entscheidung getroffen werden.

Wenn es zwingend einer juristischen Struktur bedarf, sollte die Alternative einer deutschen GmbH & Co. KG angedacht werden. Da die GmbH & Co. KG aus spanischer Sicht eine Kapitalgesellschaft ist, kann bei einer klugen und durchdachten Struktur die Steuerbelastung beim Kommanditisten fast halbiert werden. Sie können uns gerne darauf ansprechen.

Hoher nachträglicher Aufwand

Bitte nicht an der Grenze aufhören zu denken

6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Deutschland

6.1 Grundlagen

Die Methode der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für spanische Steuerzwecke ist in Deutschland - hier dem deutschen Finanzamt - völlig egal, hier zählt nur die deutsche Art der Gewinnermittlung mit Einnahme-Überschussrechnung. In Deutschland sind zusätzlich zur „Anlage V“ in der „Anlage AUS“ die spanischen Vermietungseinkünfte und die in Spanien gezahlte Steuer einzutragen. Somit ist es zwingend erforderlich, die deutschen Vorschriften zu kennen, um die Daten in Spanien so aufzubereiten, dass sie nicht nur in Spanien verwendet werden können, sondern auch in Deutschland.

Anlage „V“ und „AUS“

Gesetzliche Grundlage der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist § 21 EStG.

Die Einkünfte werden durch den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG). Es sind Überschusseinkünfte und keine Gewinneinkünfte. Gemäß dieser gesetzlichen Vorschriften in Deutschland sind in der „Anlage V“ zu erklären:

Einkünfte aus

- einem bebauten Grundstück, z.B. vermietetes Haus, vermietete Eigentumswohnung,
- einem selbstgenutzten eigenen Haus / Eigentumswohnung, wenn einzelne Räume vermietet werden,
- allen Beteiligungen, z.B. Grundstücks- und Erbengemeinschaften,
- Untervermietung von gemieteten Räumen,
- allen unbebauten Grundstücken (z.B. Parkplatz), anderen unbeweglichen Vermögen (z.B. Schiffe) und Sachinbegriffen (z.B. Geschäftseinrichtung) sowie aus Überlassung von Rechten, z.B. Erbbaurecht, Urheberrechte, Kiesausbeuterechte.

Anders als in Spanien

Die Einkünfte aus weiteren bebauten Grundstücken sind für jedes Grundstück getrennt jeweils in einer weiteren Anlage V zu erklären. Damit die in Spanien gezahlte Einkommensteuer in Deutschland angerechnet werden kann, ist zusätzlich die Anlage „AUS – Ausländische Einkünfte und Steuern“ auszufüllen.

Folgend zeigen wir das deutsche Formular „Anlage V“ des Jahres 2014, deren Inhalte wir dann beispielhaft beschreiben. Anschließend wird die deutsche Anlage „AUS“ aus dem Jahr 2014 kurz dargestellt und beschrieben.

Steuernummer, lfd. Nr. der Anlage		stpfl. Person / Ehemann / Lebenspartner(in) A / Gesellschaft EUR		Ehefrau / Lebenspartner(in) B EUR	
Andere Einkünfte					
31	Einkünfte aus Untervermietung von gemieteten Räumen (Berechnung lt. gesonderter Aufstellung)	866		867	
32	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbebauter Grundstücke, von anderem unbeweglichen Vermögen, von Sachinbegriffen sowie aus Überlassung von Rechten (lt. gesonderter Aufstellung)	852		853	
Werbungskosten aus dem bebauten Grundstück in den Zeilen 4 und 5		Nur ausfüllen, wenn die Aufwendungen für das Gebäude nur teilweise Werbungskosten sind (siehe Anleitung zu den Zeilen 33 bis 49)		Abzugsfähige Werbungskosten	
		Gesamtbetrag	Ausgaben, die nicht mit Vermietungseinkünften zusammenhängen, wurden		
		EUR	durch direkte Zuordnung ermittelt	verhältnismäßig ermittelt	EUR
		1	2	3	4
Absetzung für Abnutzung für Gebäude (ohne Beträge in Zeile 34)		%			
33	linear ☐ degressiv ☐ %	wie 2013	lt. ges. Ertrag		30
34	Erhöhte Absetzungen nach den §§ 7h, 7i EStG, Schutzbaugesetz	wie 2013	lt. ges. Ertrag		31
35	Absetzung für Abnutzung für bewegliche Wirtschaftsgüter	wie 2013	lt. ges. Ertrag		60
36	Schuldzinsen (ohne Tilgungsbeträge)				33
37	Geldbeschaffungskosten (z. B. Schätz-, Notar-, Grundbuchgebühren)				34
38	Renten, dauernde Lasten (lt. gesonderter Einzelaufstellung)				35
39	2014 voll abzuziehende Erhaltungsaufwendungen, die direkt zugeordnet werden können			X	36
40	verhältnismäßig zugeordnet werden				37
Auf bis zu 5 Jahre zu verteilende Erhaltungsaufwendungen (§§ 11a, 11b EStG, § 82b EStDV)					
Gesamtaufwand 2014 EUR		davon 2014 abzuziehen			
41	57				38
42	zu berücksichtigender Anteil aus 2010				39
43	aus 2011				40
44	aus 2012				41
45	aus 2013				42
46	Grundsteuer, Straßenreinigung, Müllabfuhr, Wasserversorgung, Entwässerung, Hausbeleuchtung, Heizung, Warmwasser, Schornsteinreinigung, Hausversicherungen, Hauswart, Treppenreinigung, Fahrstuhl				52
47	Verwaltungskosten				48
48	Nur bei umsatzsteuerpflichtiger Vermietung: an das Finanzamt gezahlte und ggf. verrechnete Umsatzsteuer			X	58
49	Sonstiges				49
50	Summe der Werbungskosten (zu übertragen nach Zeile 22)				
51	Nur bei umsatzsteuerpflichtiger Vermietung: in Zeile 50 enthaltene Vorsteuerbeträge	59			
Zusätzliche Angaben					
52	2014 vereinnahmte oder bewilligte Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln zu den Anschaffungs- / Herstellungskosten (lt. gesonderter Aufstellung)			€	€

2014AnIV102NET

2014AnIV102NET

Beispielhaft erläutern wir einige Angaben in der „Anlage V“:

Zeile Anlage V	Inhaltliche Beschreibung
Zeile 6	Hier ist das Einheitswert-Aktenzeichen anzugeben. Da es sich um eine spanische Immobilie handelt, gibt es keinen Einheitswert.
Zeile 7	Es muss immer angegeben werden, ob das Objekt als Ferienwohnung genutzt oder an Angehörige zu Wohnzwecken vermietet wird.
Zeile 8	Neben der Gesamtwohnfläche sind die eigengenutzten, unentgeltlich an Dritte überlassenen oder als Ferienwohnung genutzten Flächen gesondert anzuführen. Bei einer vermieteten Ferienwohnung ist auf einem gesonderten Blatt anzugeben, wie viele Tage die Wohnung vermietet, eigengenutzt, unentgeltlich an Dritte überlassen wurde oder leer stand.
Zeilen 9-12	Die erzielten Mieteinnahmen sind auf die einzelnen Geschosse oder Wohnungen aufzuteilen. Angaben über die Vermietung an nahe Angehörige sind in Zeile 12 gesondert anzugeben.
Zeilen 13 + 14	Vereinnahmte Umlagen – einschließlich Nachzahlungen – sind stets in voller Höhe anzugeben. Wenn Umlagen an den Mieter zurückgezahlt werden, ist der Betrag zu vermindern.
Zeile 16	Erzielte Einnahmen aus der Vermietung von Solaranlagen, Windkraft und WLAN-Hotspots
Zeilen 17 + 18	Bei umsatzsteuerpflichtiger Vermietung sind die vereinnahmte Umsatzsteuer und die erstattete oder verrechnete Umsatzsteuer anzugeben.
Zeilen 19, 20 + 52	Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln sind im Jahr des Zuflusses als Einnahmen einzutragen. Das gilt auch für Mietzuschüsse über mehrere Jahre hinweg. In Zeile 52 sind Finanzierungszuschüsse zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten einzutragen und von der Bemessungsgrundlage für die AfA abzuziehen.
Zeilen 33 - 51	Ausgaben, die im Zusammenhang mit einer Wohnung oder einzelnen Räumen anfallen, sind nur dann Werbungskosten, wenn aus der Wohnung entsprechende Einnahmen erzielt werden oder in Zukunft erzielt werden sollen. Ausgaben, die im Zusammenhang mit Räumen stehen, die zu beruflichen Zwecken genutzt werden, sind bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht als Werbungskosten absetzbar.
Zeilen 33 - 35	Bei Fertigstellung des Gebäudes und der erstmaligen Ansetzung von AfA ist eine Einzelaufstellung beizufügen, aus der neben dem gezahlten Rechnungsbetrag auch das Rechnungsdatum, der Gegenstand der Leistung sowie das ausführende Unternehmen hervorgehen muss. Die Ermittlung muss eine Aufteilung des Kaufpreises in den Anteil für Grund und Boden und Kosten für das Gebäude enthalten.
Zeile 33	Die AfA beträgt nach § 7 Abs. 4 EStG für Gebäude, die nach dem 31.12.1924 fertiggestellt wurden, jährlich 2 % der Anschaffungs- oder Herstellkosten. Davon abweichend kann nach § 7 Abs. 5 EStG für Gebäude die in einem EU-Staat liegen (das ist hier der Fall), degressive AfA angesetzt werden.

Beispielhafte
Erläuterungen

Zeile 34	Gem. § 7h EStG können Maßnahmen i.S.d. § 177 des Baugesetzbuches erhöht abgeschrieben werden. Entsprechendes gilt für Maßnahmen, die der Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes dienen, das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll, und zu deren Durchführung sich der Eigentümer neben bestimmten Modernisierungsmaßnahmen gegenüber der Gemeinde verpflichtet hat. Das trifft z. B. auf viele Gebäude in der Altstadt von Palma zu. Die AfA beträgt u.a. für diese Gebäude: - 8 Jahre jeweils bis zu 9 % - 4 Jahre jeweils bis zu 7 %
Zeile 35	Die AfA für Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude sind, sind gem. § 7 Abs. 1 EStG nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu bemessen.
Zeile 36	Zu den Schuldzinsen gehört auch ein Darlehensabgeld (Damnum, Disagio). Ein Damnum / Disagio kann zum Zeitpunkt der Zahlung abgezogen werden, soweit es marktüblich ist. Von der Marktüblichkeit ist auszugehen, wenn der Zeitraum der Zinsfestschreibung mindestens fünf Jahre und das Damnum / Disagio nicht mehr als 5 % beträgt.
Zeile 37	Hier werden die Geldbeschaffungskosten (z.B. Vermittlungsprovisionen) angesetzt.
Zeilen 39 - 45	Bei Erhaltungsaufwendungen ist eine Einzelaufstellung beizufügen, in der neben dem gezahlten Rechnungsbetrag auch das Rechnungsdatum, der Gegenstand der Leistung sowie das ausführende Unternehmen angegeben sind. Erhaltungsaufwendungen, die nach dem 31.12.2003 begonnen haben und innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung des Gebäudes durchgeführt wurden, erhöhen als anschaffungsnahe Herstellungskosten die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung des Gebäudes, wenn sie insgesamt mehr als 15 % (Rechnungsbetrag ohne Umsatzsteuer) der auf das Gebäude entfallenden Anschaffungskosten ausmachen.
Zeile 48	Bei umsatzsteuerpflichtiger Vermietung ist hier die gezahlte und ggf. verrechnete Umsatzsteuer (IVA) einzutragen.
Zeile 49	Hier sind z.B. die Gebühren für einen Kabelanschluss oder Wlan-Anschluss einzutragen.

6.3 Das Formular: AUS - Ausländische Einkünfte & Steuern

2014

1 Name

2 Vorname

3 Steuernummer lfd. Nr. der Anlage

Anlage AUS

Jeder Ehegatte / Lebenspartner mit ausländischen Einkünften hat ein eigene Anlage AUS abzugeben.

☐ stpl. Person / Ehemann / Lebenspartner(in) A

☐ Ehefrau /Lebenspartner(in) B

Ausländische Einkünfte und Steuern

Steuerpflichtige ausländische Einkünfte, die in den Anlagen zur Einkommensteuererklärung enthalten sind und die im Quellenstaat nach dortigem Recht besteuert werden oder für die fiktive ausländische Steuern nach DBA anzurechnen sind
– Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern –

1. Staat / Fonds	2. Staat / Fonds	3. Staat / Fonds
10	30	50

Einkünfte

(einschließlich der Einkünfte nach § 20 Abs. 2 EStG)
– bei mehreren Einkunftsarten: Einzelangaben bitte lt. gesonderter Aufstellung –

Einkunftsquellen	Einkunftsquellen	Einkunftsquellen
EUR	EUR	EUR

Enthalten in Anlage(n) und Zeile(n)

07	27	47
08	28	48
13	33	53

In Zeile 7 enthaltene Einkünfte, für die § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG Anwendung finden

In Zeile 7 abgezogene ausländische Steuern nach § 34c Abs. 2 EStG

In Zeile 7 abgezogene ausländische Steuern nach § 34c Abs. 3 EStG

Anzurechnende ausländische Steuern

EUR	EUR	EUR
09	29	49
12	32	52

In den Zeilen 11 und 12 enthaltene fiktive ausländische Steuern nach DBA

Die Eintragungen in den Zeilen 14 bis 20 sind nur in der ersten Anlage AUS vorzunehmen.

Pauschal zu besteuernende Einkünfte i. S. d. § 34c Abs. 5 EStG

14 In Zeile 7 nicht enthaltene Einkünfte, für die die Pauschalierung beantragt wird	800
---	-----

Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 bis 12, 14 AStG (in den Anlagen G, KAP, L, S enthalten)
Hinzurechnungsbetrag lt. Feststellung des Finanzamts (zuzüglich der anzurechnenden ausländischen Steuern lt. Zeile 16)

Finanzamt und Steuernummer	Staat
15	801
16 Auf Antrag nach § 12 Abs. 1 AStG anzurechnende ausländische Steuern lt. Feststellung	802
17 Nach § 12 Abs. 3 AStG anzurechnende ausländische Steuern lt. Feststellung	803

Familienstiftungen nach § 15 AStG (in den Anlagen G, KAP [Zeile 59], L, S, V enthalten)
Einkünfte einer ausländischen Familienstiftung

Bezeichnung, ggf. Finanzamt und Steuernummer	EUR
18	818
19 Auf Antrag nach § 15 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. § 12 AStG anzurechnende ausländische Steuern lt. Feststellung	819
20 Nach § 15 Abs. 5 Satz 2 i. V. m. § 12 Abs. 3 AStG anzurechnende ausländische Steuern aus Zuwendungen einer ausländischen Familienstiftung lt. Feststellung	820

2014AniAUS141NET
– Sept. 2014 –
2014AniAUS141NET
034010_14

Steuernummer, lfd. Nr. der Anlage

Nicht nach DBA steuerfreie negative Einkünfte i. S. d. § 2a Abs. 1 EStG zu den Zeilen 4 bis 17

9

	aus dem Staat	nach § 2a Abs. 1 Satz 1	noch nicht ver- rechnete Verluste 1985 bis 2013	nicht ausgleichsfähige Verluste / Gewinn- minderungen 2014	enthalten in Anlage und Zeile	positive Einkünfte 2014	enthalten in Anlage und Zeile	Summe der Spalten 3, 4 und 6
	1	2	3	4	5	6	7	8
			EUR	EUR		EUR		EUR
31	1	Nr. ESiG						
32	2	Nr. ESiG						
33	3	Nr. ESiG						
34	4	Nr. ESiG						
35	5	Nr. ESiG						

Nach DBA steuerfreie Einkünfte / Progressionsvorbehalt**Einkünfte i. S. d. § 32b EStG** ohne steuerfreien Arbeitslohn lt. Anlage N Zeile 21 und / oder 23

	aus dem Staat	aus der Einkunftsquelle	Einkunftsart	Einkünfte
				EUR
36	1			810
37	2			811
38	3			812
39	4			813
40	5			814
41	Summe der ausländischen Kapitalerträge, die im Inland dem gesonderten Steuertarif nach § 32d Abs. 1 EStG unterliegen			817

In den Zeilen 36 bis 40 enthaltene

42	Gewinne aus gewerblichen Betriebsstätten, für die die Hinzurechnung nach § 2a Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 i. V. m. § 52 Abs. 2 Satz 3 und 4 EStG, § 2 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 AuslInvG vorzunehmen ist	815
43	außerordentliche Einkünfte i. S. d. §§ 34, 34b EStG, soweit nicht in Zeile 42 enthalten	816
44	Bei den in den Zeilen 36 bis 40 erklärten Einkünften handelt es sich in Zeile um ein Steuerstundungsmodell i. S. d. § 15b EStG.	

Zu den Zeilen 36 bis 40: Unter bestimmten Voraussetzungen erfolgt eine Mitteilung über die Höhe der in Deutschland steuerfreien Einkünfte an den anderen Staat. Einwendungen gegen eine solche Weitergabe bitte als Anlage einreichen.**Nach DBA steuerfreie negative Einkünfte i. S. d. § 2a Abs. 1 EStG**

	aus dem Staat	nach § 2a Abs. 1 Satz 1	noch nicht ver- rechnete Verluste 1985 bis 2013	nicht ausgleichsfähige Verluste / Gewinn- minderungen 2014	positive Einkünfte 2014	Summe der Spalten 3 bis 5	positive Summe lt. Spalt. 6 enthalten in Zeile
	1	2	3	4	5	6	7
			EUR	EUR	EUR	EUR	
45	1	Nr. ESiG					
46	2	Nr. ESiG					
47	3	Nr. ESiG					
48	4	Nr. ESiG					
49	5	Nr. ESiG					

2014AnIAUS142NET

2014AnIAUS142NET



2014AnIAUS142NET

6.4 Erläuterungen zum Formular

In der Anlage AUS sind jene ausländischen Einkünfte zu erklären, die aus einem Staat stammen, mit dem

- kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) besteht oder
- ein DBA besteht, und zwar unabhängig davon, ob die Einkünfte im Inland besteuert werden können – evtl. mit Steueranrechnung – (Zeile 4 bis 35) oder von der Besteuerung – evtl. mit Progressionsvorbehalt – freigestellt sind.

Dabei muss sichergestellt sein, dass die Einkünfte in den übrigen Anlagen zur deutschen Einkommensteuererklärung (in unserem Fall die Anlage V) enthalten sind und im Quellenstaat Spanien nach den gesetzlichen Vorschriften besteuert werden.

Zeile 4 - 13: Ausländische Einkünfte, die – unabhängig davon, ob ein DBA besteht oder nicht – im Inland steuerpflichtig sind, müssen stets in den Anlagen zur Einkommensteuererklärung enthalten sein. Ist auf diese Einkünfte im Ausland eine Steuer entrichtet worden, die der deutschen Einkommensteuer entspricht (das ist in Spanien der Fall), ist diese Steuer grundsätzlich auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen (§ 34c Abs. 1 EStG), es sei denn, eine Steueranrechnung wird durch ein DBA ausgeschlossen oder eingeschränkt. Nach dem ab 01.01.2013 geltenden DBA zwischen Spanien und Deutschland gibt es keine Einschränkungen und Ausschlusskriterien, die eine Anrechnung ausschließen.

Die ausländische Steuer wird jedoch höchstens bis zu dem Betrag angerechnet, bis zu dem auf die ausländischen Einkünfte eine deutsche Einkommensteuer entfällt. Diese Auswirkungen beschreiben wir bei den Beispielrechnungen.

Zeile 9: Anstelle der zu den Zeilen 11 - 13 beschriebenen Anrechnung können Sie die ausländische Steuer bei der Ermittlung der jeweiligen Einkünfte wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen, soweit sie auf ausländische Einkünfte entfällt, die nicht steuerfrei sind (Antrag nach § 34c Abs. 2 EStG)

Zeile 11 und 12: Die Steuern, die für Ihre ausländischen Einkünfte vom Herkunftsland unmittelbar von Ihnen endgültig erhoben und gezahlt worden sind, tragen Sie bitte in den Zeilen 11 und/oder 12 ein, wenn Sie dafür die Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer in Anspruch nehmen wollen. Das dürfte der Normalfall sein. Es ist der Nachweis dieser gezahlten Steuer beizufügen (§ 68b EStDV). Die sonstigen Zeilen in der „Anlage AUS“ sind für die hier beschriebenen Tatbestände der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht relevant.

7. Anrechnung der spanischen Steuer in Deutschland

Für Vermietungseinkünfte im EU-Ausland gilt wegen eines Urteils des Europäischen Gerichtshofs seit 2008 Folgendes:

- Sind die Vermietungseinkünfte nach DBA von der deutschen Einkommensteuer freigestellt (Freistellungsmethode), gibt es weder einen positiven noch einen negativen Progressionsvorbehalt. Gewinne oder Verluste aus der Vermietung tauchen damit in Ihrer deutschen Steuererklärung seit 2008 nicht mehr auf, da der ausländische Staat das Besteuerungsrecht hat.

Für Veranlagungszeiträume bis 2007 kommt für Gewinne wie bisher der positive Progressionsvorbehalt zur Anwendung und für Verluste wegen der EuGH-Rechtsprechung in allen noch offenen Fällen der negative Progressionsvorbehalt.

- Besteht kein DBA oder ausnahmsweise nur ein DBA mit Anrechnungsmethode (wie mit Spanien), hat Deutschland das Besteuerungsrecht. Sie können daher Ihre Vermietungsverluste mit Ihren übrigen positiven inländischen Einkünften verrechnen.
- Im Gegenzug werden Vermietungsgewinne vom deutschen Fiskus besteuert, was bisher schon so war. Somit sind Ihre Gewinne oder Verluste in der Anlage V anzugeben. Die ausländische Steuer können Sie sich ggf. über die Anlage AUS auf die deutsche Steuer anrechnen lassen oder wie Werbungskosten abziehen.
- Für Veräußerungsgewinne oder -verluste gilt Entsprechendes, allerdings erst seit dem 01.01.2013. Das ist der Tag, an dem das neu verhandelte DBA zwischen Spanien und Deutschland in Kraft getreten ist. Bis zu diesem Zeitpunkt war der Veräußerungsgewinn bei selbstgenutzten Immobilien in Deutschland steuerfrei.

ACHTUNG: Die Anrechnung der Steuer kommt für jene ausländischen Einkünfte, die nicht der deutschen Steuer unterliegen, bereits dem Grunde nach nicht in Betracht. Das ist bei den hier beschriebenen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung immer dann gegeben, wenn die Immobilie nach einem Zeitraum von 10 Jahren veräußert wird. Solche Veräußerungen liegen außerhalb der Fristen des § 23 EStG und gelten als private Veräußerungsgeschäfte, die in Deutschland nicht versteuert werden. Die in Spanien zu zahlende Steuer ist daher nicht anrechenbar und erlangt somit den Status der Endsteuerbelastung.

8. Beispielrechnungen

Anhand einiger Beispiele stellen wir die Auswirkungen der bisher beschriebenen Darstellungen vor.

Wir unterstellen folgenden beispielhaften Fall mit den Grunddaten:

Ein Steuerpflichtiger hat Erwerbskosten in Höhe von 1.000.000 €;

Anteil am Gebäude: 600.000 €, Anteil am Grundstück : 400.000 €; AfA in Spanien

3 % v. 600.000 € = 18.000 € (Wahlrecht von 0 - 3 %)

AfA in Deutschland 2 % v. 600.000 € = 12.000 € (Zwingend 2 %)

Die jährlichen Mieteinnahmen betragen 15.000 €

8.1 Beispiel Instandhaltungskosten

Vier Jahre nach Erwerb des Hauses werden die gesamten Fenster und Türen erneuert. Die Kosten für diese Maßnahme betragen 100.000 €

100 T€
Instandhaltungskosten

In Spanien muss dieser Betrag aktiviert werden. Das hat zur Folge, dass der Gebäudeanteil um 100.000 € erhöht wird und die AfA von 18.000 € auf 21.000 € steigt. (Aus Vereinfachungsgründen wird bei unserem Beispiel nicht mit dem Restbuchwert gerechnet).

In Deutschland entscheidet der Steuerpflichtige, dass dieser Aufwand auf fünf Jahre verteilt wird. Das hat zur Folge, dass nunmehr in den nächsten fünf Jahren die AfA pro Jahr um 20.000 € erhöht wird.

Das führt in unserem Beispiel zu folgendem Ergebnis:

Bezeichnung	Deutschland	Spanien
Mieteinnahmen	15.000 €	15.000 €
AfA - Gebäude	- 12.000 €	- 21.000 €
AfA - Fenster	- 20.000 €	0 €
Sonstiges	- 2.000 €	- 2.000 €
Einkünfte	- 19.000 €	- 8.000 €

Unterschiede zwischen
Deutschland und
Spanien

Was hat das für Auswirkungen?

In **Spanien** ist keine Einkommensteuer zu zahlen. Der entstandene Verlust ist nach den geltenden Vorschriften für vier Jahre vortragsfähig.

Auswirkungen

In **Deutschland** kann der Steuerpflichtige die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 19.000 € mit seinen anderen Einkunftsarten verrechnen.

8.2 Beispiel – Überschuss in Spanien – Verlust in Deutschland

Wenn die Mieteinnahmen 25.000 € wären, würde bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung folgendes Ergebnis entstehen:

Bezeichnung	Deutschland	Spanien
Mieteinnahmen	25.000 €	25.000 €
AfA - Gebäude	- 12.000 €	- 21.000 €
AfA - Fenster	- 20.000 €	0 €
Sonstiges	- 2.000 €	- 2.000 €
Einkünfte	- 9.000 €	+ 2.000 €

Was hat das für Auswirkungen?

In **Spanien** hat der Steuerpflichtige von der Bemessungsgrundlage (2.000 €) eine Steuer in Höhe von 24,75 % (495,00 €) zu erklären und an das spanische Finanzamt abzuführen.

In **Deutschland** kann der Steuerpflichtige die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 9.000 € mit seinen anderen Einkunftsarten verrechnen.

Da die in Spanien gezahlte Einkommensteuer in Deutschland nur insoweit anrechenbar ist, wie deutsche Steuer in Spanien angefallen wäre (in unserem Beispiel wäre keine deutsche Steuer angefallen), hat das zur Konsequenz, dass die in Spanien gezahlte Steuer **nicht** anrechenbar ist.

8.3 Beispiel – Veräußerung einer Immobilie

Was passiert, wenn unsere Immobilie nach fünf Jahren für einen Preis von 1.500.000 € verkauft wird?

Aus Vereinfachungsgründen berücksichtigen wir in unserem Beispiel keine abzugsfähigen Kosten (z.B. Makler, Steuerberater, Notar, etc.).

Gewinn in Spanien -
Verlust in Deutschland

Auswirkungen

Auswirkungen bei
der Veräußerung

8.3.1 Besteuerung in Spanien

Die Ermittlung des Veräußerungserlöses erfolgt nach den folgenden gesetzlichen Regeln:

Es wird zuerst der Restbuchwert ermittelt, der in unserem Beispiel wie folgt zu berechnen ist:

Bezeichnung	Spanien
Anschaffungswert	1.000.000 €
Aktivierung der Fenster	+ 100.000 €
AfA - Fünf Jahre in Höhe v. 3 % (21.000 € p.a.)	- 105.000 €
Restbuchwert bei Verkauf	995.000 €
Gewinn durch Verkauf	+ 505.000 €

Auf diesen Gewinn ist in Spanien eine Steuer in Höhe von 21 % zu zahlen. In unserem Beispiel beträgt die Steuerbelastung in Spanien damit **106.050 €**.

8.3.2 Besteuerung in Deutschland

In Deutschland wird ebenfalls der Restbuchwert ermittelt, der in unserem Beispiel wie folgt zu berechnen ist:

Bezeichnung	Deutschland
Anschaffungswert	1.000.000 €
Aktivierung der Fenster	0 €
AfA - Fünf Jahre in Höhe v. 2 % (12.000 € p.a.)	- 60.000 €
Restbuchwert bei Verkauf	940.000 €
Gewinn durch Verkauf	+ 560.000 €

Auf diesen Gewinn ist in Deutschland der Regelsteuersatz des Steuerpflichtigen anzuwenden. Die in Spanien gezahlte Steuer ist in diesem Beispiel in voller Höhe anrechenbar. Das Ergebnis der Einkommensteuerberechnung in Deutschland ist bei einem zu versteuernden Einkommen (zvE) von 560.000,00 Euro bei einem allein-stehenden Steuerpflichtigen wie folgt:

Bezeichnung	Steuersatz	Betrag
Zu versteuerndes Einkommen 560.000 €	42,19 %	236.239,00 €
Solidaritätszuschlag	2,32 %	12.993,14 €
Summe	44,51 %	249.232,14 €
In Spanien bezahlt und in Deutschland anrechenbar	21 %	- 106.050,00 €
Steuernachzahlung in Deutschland		143.182,14 €

9. Unsere länderübergreifende Lösung

9.1 Das Konzept

Unsere Lösung:

- Der Beleg wird an eine vorkonfigurierte E-Mail-Adresse gesendet.
- Die Buchhaltung verbucht diesen Beleg nach spanischen und deutschen Vorschriften. Bei Zweifelsfragen nehmen wir Kontakt mit dem deutschen Steuerberater auf, um Gestaltungsspielräume zu besprechen.
- Auf Grundlage der spanischen Buchhaltung werden die notwendigen Steuererklärungen erstellt und mit dem Mandanten kommuniziert.
- Der deutsche Steuerberater erhält zu Beginn des Folgejahres die „deutsche Buchhaltung“ mit den elektronisch vorliegenden Belegen und Nachweisen der Zahlung der spanischen Steuer, um in Deutschland im Rahmen der Erstellung der Einkommensteuererklärung die „Anlage(n) V“ und die „Anlage(n) AUS“ zu erstellen.
- Da ebenfalls eine Anlagebuchhaltung nach spanischen und deutschen Vorschriften erstellt und gepflegt wird, sind bei einem evtl. Veräußerungs-, Schenkungs- oder Erbvorgang die aktuellen Buchwerte zur Steuerberechnung in Deutschland und in Spanien vorhanden.

Wir haben in unserer Kanzlei für diesen Bereich eine eigene Abteilung aufgebaut. Sollte Sie unser Konzept interessieren, wenden Sie sich bitte mit einer Kurzbeschreibung Ihres Anliegens an

Thomas@europeanaccounting.net

Eine unserer Mitarbeiterinnen(er) wird Ihnen dann als Ihre persönliche Ansprechperson zugewiesen, die Ihr Thema dann hausintern mit unseren Steuerberatern und Buchhalterinnen besprechen und abklären wird. Sie erhalten dann ein Angebot.

Digitale Strukturen

Eine Ansprechperson

9.2 Beispiel für die spanischen Daten

Balance de Situación	2014
Total Inmueble	1.133.880,75
Precio Historico	1.071.202,75
Total Terreno	599.136,12
a) Tereno	599.136,12
22000001 – VILLA SONNENSCHEN 01.01.2013	599.136,12
Total Edificio	534.744,63
a) Valor Inicial	472.066,63
22100001 – VILLA SONNENSCHEN 01.01.2013	472.066,63
b) Instalaciones	100.000,00
23200001 – INST VENTANAS 01.01.14	100.000,00
c) Amortizacion	37.322,00
28100001 – AA INST VENTANAS 2014	9.000,00
28200001 – AA VILLA SONNENSCHEN 2013	14.161,00
28200002 – AA VILLA SONNENSCHEN 2014	14.161,00

Abbildung 1: Balance de Situación

9.3 Beispiel für die deutschen Daten

Anlagevermögen	2014
Immobilie Gesamt	1.132.320,09
Historischer Anschaffungswert	1.071.202,75
a) Grundstück	599.136,12
22010001 – VILLA SONNENSCHEN 01.01.2013	599.136,12
Restwert Gebäude	533.183,97
a) Anschaffung	472.066,63
22110001 – VILLA SONNENSCHEN 01.01.2013	472.066,63
b) Instandhaltung	100.000,00
23210001 – FENSTER INST 01.01.2014	100.000,00
c) Abschreibung	38.882,66
28110001 – AFA FENSTERINSTALLATION 2014	20.000,00
28210001 – AFA VILLA SONNENSCHEN 2013	9.441,33
28210002 – AFA VILLA SONNENSCHEN 2014	9.441,33

Abbildung 2: Bilanz

9.4 Gewinn und Verlustkonto

Gewinn und Verlust	2014
Einnahmen	72.200,00
70010009 – MIETE	65.000,00
70010013 – UMLAGEN	6.000,00
70010016 – SOLAR, WIND, WLAN, ETC.	1.200,00
46 Werbungskosten	-23.051,34
62810001 – GRUNDSTEUER	-1.250,00
62810002 – STRASSENREINIGUNG	-458,00
62810003 – MÜLLABFUHR	-789,00
62810004 – WASSERVERSORGUNG	-1.318,00
62810005 – ENTWÄSSERUNG	-457,00
62810006 – HAUSBELEUCHTUNG	-781,00
62810007 – HEIZUNG	-1.587,00
62810008 – WARMWASSER	-2.123,00
62810009 – SCHORNSTEINREINIGUNG	-935,45
62810010 – HAUSVERSICHERUNG	-647,89
62810011 – HAUSWART	-7.250,00
62810012 – TREPPENREINIGUNG	-763,00
62810013 – FAHRSTUHL	-2.014,00
62810014 – SONSTIGES	-2.678,00
47 Verwaltungskosten	-1.400,00
62310001 – VERWALTUNGSKOSTEN	-1.400,00
Absetzung für Abnutzung	-38.882,66
68010001 – AFA VILLA SONNENSCHNITT	-38.882,66
Einkünfte Vermietung & Verpachtung	8.866,00

10. Schenkungs- und Erbfälle bei spanischen Immobilien

10.1 EU-Erbrechtsverordnung per 17. 08. 2015

Es vergeht kaum eine Woche, da nicht ein Experte in der deutschsprachigen Medienlandschaft davor warnt, dass sich „ein Zeitfenster schließt“ und man gut beraten ist, direkt zum nächsten Notar zu laufen, um sein Hab und Gut zu den aktuell günstigen Schenkungssteuersätzen der Balearen an die lieben Nächsten zu überschreiben. Das geschieht alles unter dem Hinweis auf die neue EU-Erbrechtsreform, die ab dem 17. August 2015 in Kraft ist.

Wahlrecht ab dem
17. 08. 2015

Diese Reform regelt Folgendes: War die Anwendung des Erbrechts bislang auf die Staatsangehörigkeit des Erblassers abgestellt, kommt nunmehr der Staat des gewöhnlichen Aufenthaltes - das kann somit auch Spanien sein, wenn man hier z.B. eine Ferienimmobilie hat - als primärer Anknüpfungspunkt ins Spiel. Das bedeutet nicht nur, dass ein Testament geändert werden muss oder kann, um die Anwendung des Erbrechts der Staatsangehörigkeit sicherzustellen, denn die EU-Verordnung sieht eine bedingte Rechtswahl vor. Es bedeutet auch, dass sich die Tore zu einer Gestaltung öffnen, die den eigenen Wünschen bezüglich der Vermögensnachfolge eher entspricht.

Denn die Erbrechtsregelungen der Staaten unterscheiden sich nicht nur in formellen Vorschriften, sondern auch in Kernelementen inhaltlicher Natur wie etwa Pflichtteilsbestimmungen oder der Berücksichtigung von Lebenspartnern. Die Bemerkung „ein Zeitfenster schliesst“ ist falsch und auch gefährlich. Denn diesen Ratschlägen und Prognosen liegt eine extrem vereinfachende Betrachtung zugrunde, die äusserst schmerzhaftes Folgewirkungen vollkommen außer Acht lässt.

Beachtung der
Folgewirkungen!

Um dem Leser eine objektive Betrachtung zu ermöglichen, um dann eine solide Entscheidung ohne Zeitdruck zu treffen, stellen wir die wesentlichen Vorschriften vor die es zu beachten gibt.

10.2 Was passiert bei einer Schenkung in Spanien?

Gehen wir zunächst auf den konkreten Ratschlag ein eine Schenkung vorzunehmen. Dieser gründet auf den äußerst günstigen Steuersätzen für Erbschaften und Schenkungen auf den Balearen, die seit der Steuerreform per 1. Januar 2015 auch von Nicht-residenten aus EU-Ländern in Anspruch genommen werden können. Nachdem sich Erbschaften nicht programmieren lassen, rückt also die Schenkung in den Fokus der Aufmerksamkeit. Tatsächlich sieht die balearische Regelung mit nur sieben Prozent bei einer Schenkung an Kinder oder Ehegatten einen spanienweit unschlagbar niedrigen Steuersatz vor.

Nur 7 %
Schenkungssteuer...

Jetzt folgt aber das grosse „Aber“: Mit der Bezahlung der Schenkungsteuer „impuesto de donaciones“ von 7 % ist die Besteuerung aber nicht beendet. In Spanien fällt nämlich – anders als in Deutschland – noch die Einkommensteuer auf den Wertzuwachs an.

...aber signifikante
Nebenwirkungen

Diese ist nicht vom Beschenkten, sondern vom Schenkenden zu bezahlen. Nehmen wir an, dieser hat seine Immobilie vor 20 Jahren zum Preis von 200.000 Euro erworben. Zum Zeitpunkt der Schenkung beträgt der Wert der Immobilie 1 Mio. Euro. Überraschung: Der Wertzuwachs in Höhe von 800.000 Euro stellt eine so genannte „stille Reserve“ dar und ist bei der Schenkung auch der Einkommensteuer (aktuell bei Nichtresidenten 24 %) zu unterwerfen. Resultat: Der Schenkungsgeber zahlt Einkommensteuer für einen Vermögenszuwachs von 800 T€ Euro obwohl er für die Übertragung (Schenkungen) der Immobilie keinen Cent als Gegenleistung erhält. Das gilt für Residenten und Nicht-Residenten. Somit erhöht sich in unserem Beispiel die Steuerbelastung auf 31 % (Einunddreissig von Hundert).

Versteuerung der
stillen Reserven

Dieser fiskalische Hinterhalt kommt für die meisten überraschend, unter anderem deshalb, weil die Schenkungsteuer in Deutschland diesbezüglich anders funktioniert. Dort überträgt der Schenkungsgeber – wenn es sich um eine Schenkung ohne Hypotheken oder Grundschulden handelt – die „stillen Reserven“ (sprich: den bislang unversteuerten Wertgewinn) an den Beschenkten. Der Fiskus kommt erst dann zu seinem Recht, wenn der Beschenkte die Immobilie verkauft. Die Besteuerung überspringt also die kostenlose Übertragung und schlägt erst beim Verkauf durch.

Unterschied zu
Deutschland

Der Grundsatz ist einfach: Das Finanzamt will an jeder Wertsteigerung des Schenkungsobjekts mitnaschen. In Spanien passiert das nur früher als in Deutschland, nämlich bereits zum Zeitpunkt der Schenkung.

Zur anspruchsvollen Rechenaufgabe wird der Vorgang, wenn die geschenkte Immobilie mit einer Hypothek belastet ist. Diese Übertragung einer Verbindlichkeit ist für das spanische Finanzamt eine Negativ-Schenkungen. Mit anderen Worten: ein Verkauf. Auf diesen wird dann auch noch Grunderwerbsteuer fällig.

10.3 Risiken und Nebenwirkungen einer Schenkung

Jedenfalls sollten vor der heftig empfohlenen Schenkung die folgenden Risiken und Nebenwirkungen berücksichtigt werden:

Risikodarstellung

- Die mögliche Einkommensteuerbelastung für den Schenkungsgeber prüfen. Sollte es aufgrund der krisenbedingten Verwerfungen des Immobilienmarktes passieren, dass der Schenkungswert dem Erwerbswert entspricht oder sogar darunter liegt, fällt keine Einkommensteuer an. Ebenfalls nützlich zu wissen ist vor diesem Hintergrund, dass die spanische Einkommensteuer dann kein Problem darstellt, wenn der Schenkungsgeber seinen 65. Geburtstag hinter sich hat und seine spanische Hauptwohnsitzimmobilie verschenken will – das Gesetz sieht für diesen Fall eine Steuerbefreiung (des Schenkungsgebers) vor, da der Text von „Übertragung“ spricht, nicht

Einkommensteuer

von Verkauf, und eine Schenkung ist eine Übertragung.

- Die Belastung mit Grunderwerbsteuer bei Schenkung einer Immobilie mit Übertragung der Hypothek auf den Beschenkten.
- Die Steuerfolgen in Deutschland zu prüfen - sind die Freibeträge ausgenutzt? Welche Schenkungssteuer fällt in Deutschland an? Der Vorgang ist auch in Deutschland dem Finanzamt gegenüber mit einer entsprechenden Schenkungssteuererklärung anzuzeigen. Aufgrund des bestehenden Informationsaustausches ab dem 01. Januar 2015, teilt das spanische Finanzamt das auch dem deutschen Finanzamt mit. Bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer gibt es zwischen Spanien und Deutschland kein Doppelbesteuerungsabkommen, also ein Vertragswerk, das die doppelte Besteuerung verhindert. In Deutschland wird die in Spanien gezahlte Schenkungssteuer von 7 % nur in der Höhe angerechnet, wie deutsche Schenkungssteuer angefallen wäre. D.h. konkret, der Vorgang muss in Deutschland berechnet werden als wenn die geschenkte Immobilie in Deutschland liegt und dort verschenkt würde. Nur die so errechnete Schenkungssteuer wird angerechnet. Richtig kompliziert wird die doppelte Besteuerung, wenn nach Schenkung einer mit Hypothek belasteten Immobilie aufgrund der unterschiedlichen Behandlung der stillen Reserven ein und derselbe Vorgang in Deutschland und Spanien bis zu einer Veräußerung steuerlich auf zwei unterschiedlichen Schienen läuft und in beiden Ländern mit unterschiedlichen Wertansätzen gearbeitet wird – möglicherweise über Jahrzehnte.

Grunderwerbsteuer

Auswirkungen in
Deutschland

10.4 Eine aussergewöhnliche spanische Besonderheit

Ein Aspekt, der in die Erwägungen hineinspielt, hat mit einem grundlegenden Unterschied zwischen der spanischen und deutschen Steuergesetzgebung zu tun. Während in Deutschland ein Steuerberater immer auch die Schenkungsteuer meint, wenn er Erbschaftsteuer sagt, muss der spanische und deutsche Berater bei der Kommunikation höllisch aufpassen, dass er die beiden Konzepte nicht miteinander vermischt.

Unterschiede

Denn anders als in Deutschland bestehen wesentliche Unterschiede, die über abweichende Steuersätze hinausgehen. Den wichtigsten dieser Unterschiede, wenn es um eine langfristige und generationenübergreifende Vermögensplanung geht, erklären wir anhand eines Beispiels, das die Vergangenheit wie auch ein Zukunftsszenario miteinbezieht. Für deutsche Steuerberater und Steuerpflichtige ist das fast unverständlich.

11. Beispielrechnungen

In diesem Beispiel vergleichen wir einen Schenkungs- und einen Erbvorgang in Spanien und Deutschland ausgehend von denselben Grunddaten: Ein Vater hat 1995 in Spanien für umgerechnet 100.000 Euro eine Immobilie erworben. Diese ist heute, zum Zeitpunkt der Schenkung / des Erbfalls, 400.000 Euro wert. Seine Tochter erbt und wird dieselbe Immobilie im Jahr 2025 für 500.000 Euro verkaufen.

11.1 Schenkung in Deutschland

Die Tochter bezahlt die Schenkungsteuer, es sei denn, der jeweils für 10 Jahre geltende Freibetrag von 400.000 Euro wäre noch nicht angetastet. Der Wertzuwachs zwischen dem Erwerb durch den Vater im Jahr 1995 und dem Zeitpunkt der Schenkung in 2015 - ohne Hypothek - wird nicht besteuert, bleibt aber latent. Wenn die Tochter im Jahr 2025 die Immobilie verkauft, bezahlt sie Einkommensteuer auf den Wertzuwachs seit dem ursprünglichen Erwerb 1995, also auf 400.000 Euro.

Keine Versteuerung der stillen Reserven

11.2 Schenkung in Spanien

Die Tochter bezahlt im Jahr 2015 - der Schenkungszeitpunkt - sieben Prozent Schenkungsteuer. Der Vater hingegen muss auf den Vermögenszuwachs zwischen Erwerb und Schenkung (300.000 Euro) Einkommensteuer (aktuell bei Nichtresidenten 24 %) bezahlen. Wenn die Tochter im Jahr 2025 die Immobilie verkauft, bezahlt sie Einkommensteuer lediglich auf den Wertzuwachs seit der Schenkung, also auf 100.000 Euro. Ihr Anschaffungswert beträgt 400.000 Euro, da der Vater die entsprechende Einkommensteuer auf den Wertzuwachs für die Jahre seit der Anschaffung (1995) bis zum Schenkungszeitpunkt (2015) bezahlt hat.

Versteuerung der stillen Reserven

11.3 Erbschaft in Deutschland

Der Vater verstirbt 2015, die Tochter bezahlt Erbschaftsteuer auf den Verkehrswert der Immobilie (400.000 Euro). Wenn sie die Immobilie 2025 für 500.000 Euro verkauft, bezahlt sie Einkommensteuer auf den Wertzuwachs seit dem ursprünglichen Erwerb 1995, also auf 400.000 Euro.

Einkommensteuer erst bei Verkauf

11.4 Erbschaft in Spanien - Die Besonderheit

Die Tochter bezahlt Erbschaftsteuer auf den Verkehrswert der Immobilie (400.000 Euro), was auf den Balearen ein Prozent und somit 4.000 Euro ausmacht. Der Wertzuwachs der Immobilie zwischen ursprünglichem Erwerb durch den Erblasser und dem Todeszeitpunkt interessiert das Finanzamt nicht - es erfolgt keine Versteuerung der stillen Reserven. Seit einer Steuerreform im Jahr 1992 herrscht das Prinzip der „plusvalía del muerto“ (Wertgewinn des Verstorbenen) - das Finanzamt lässt den Verstorbenen ebenso in Ruhe wie dessen Erben. Wenn die Tochter die Immobilie 2025 für 500.000 Euro verkauft, bezahlt sie Einkommensteuer auf den Wertzuwachs seit der Erbschaft, also nur auf 100.000 Euro. Ergebnis: Das spanische Finanzamt verzichtet zur Gänze darauf, den Wertzuwachs bis zum Todeszeitpunkt zu besteuern. Dieses Prinzip gilt nicht nur für Immobilien, sondern für die Erbmasse generell. Das wiederum bedeutet, dass die Erbschaftsteuer – selbst unter Berücksichtigung der befürchteten Anhebung des extrem niedrigen Steuersatzes auf den Balearen in unbestimmter Zukunft – einiges von ihrem Schrecken verliert, und umgekehrt die vorsorgliche – oder eher voreilige Schenkung – an ihrer vermeintlichen Attraktivität einbüßt.

Die wundersame Brotvermehrung

11.5 Einkommensteueranrechnung bei der Schenkung

Bei dem Fall der Schenkung in Spanien haben wir bei unserem Beispiel gesehen, dass in Spanien vom Schenkenden die entsprechende Einkommensteuer für den Wertzuwachs-Zeitraum von 1995 bis 2015 zu zahlen hat.

Wenn der Beschenkte dann in 2015 veräußert ist in Spanien „nur“ noch der Wertzuwachs von 100.000 Euro zu versteuern. In Deutschland wird aber der Wertzuwachs auf 400.000 Euro versteuert. Nunmehr stellt sich die Frage ob die im Jahr 2015 gezahlte Einkommensteuer durch den Schenkenden auf den Wertzuwachs in Deutschland angerechnet wird. Bei diesem Sachverhalt ist natürlich auch zu überprüfen ob der Vorgang in Deutschland aufgrund der 10-Jahres-Regelung bei Privatvermögen noch steuerpflichtig ist.

Die Anrechnung der spanischen Einkommensteuer richtet sich einerseits nach dem DBA und andererseits nach den deutschen Steuergesetzen. Nach § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG (der analog auch für die Anrechnung von ausländischen Steuern in DBA Fällen gilt) ist die diejenige im Ausland gezahlte ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfällt.

Grundsätzlich gilt die „Anrechnung“

Das bedeutet:

- Die spanische Steuer muss nachweisbar gezahlt worden sein
- Eine Anrechnung erfolgt nur in dem Jahr, in dem nach deutschem Steuerrecht die Einkünfte entstehen (also im Jahr der Veräußerung)
- Für die Anrechnung ist unschädlich, ob die Steuern im Ausland früher oder später gezahlt werden sie müssen nur auf die gleichen Einkünfte von dem gleichen Steuerpflichtigen gezahlt worden sein.

Wenn in unseem beschriebenen Fall der Schenkung eine fiktive Veräußerung bei Schenkung der Einkommensteuer unterworfen wird, sollte diese Steuer auf die deutsche Steuer (soweit welche anfällt) anrechenbar sein, die bei der tatsächlichen Veräußerung erhoben wird. Der Nachweis ist bis dahin aufzubewahren.

Die Anrechnung ist aber auch nur möglich, wenn die spanische Einkommensteuer bei der Schenkung von dem Beschenkten als Steuerpflichtigen erhoben wird. Wenn der spanische Fiskus bei der Schenkung den Schenker mit Einkommensteuer belegt, kann diese Steuer nicht beim Beschenkten auf die Einkommensteuer angerechnet werden. Somit kommt es in diesem Fall zu einer echten doppelten Besteuerung.

Effektive doppelte Belastung durch Einkommensteuer

11.6 Fazit

Eine gesonderte Betrachtung verdienen grenzübergreifende Erbfälle, wobei deutsche Residenten mit einer Immobilie in Spanien den Modellfall darstellen. Bei einer Schenkung wäre beispielsweise zu bedenken, dass in Deutschland nur jene spanischen Steuern angerechnet werden können, die auch in Deutschland angefallen wären. Aufgrund der unterschiedlichen Systeme tut sich hier eine große Steuerfalle auf, denn die vom Schenkungsgeber in Spanien bezahlte Einkommensteuer kann mangels deutsches Pendant nirgendwo angerechnet werden. Dasselbe gilt auch für jenen Anteil an der Schenkungsteuer, den der Schenkungsgeber in Deutschland bezahlen muss, während in Spanien der Beschenkte die gesamte Steuer bezahlt, der Schenkungsgeber also nichts bezahlen muss, aber deshalb auch nichts anrechnen kann.

An dieser Stelle weisen wir nochmals ausdrücklich darauf hin, dass keinerlei Zeitdruck besteht. Die EU-Möglichkeit, die ab dem 17. August 2015 besteht, kann man auch noch in den folgenden Monaten oder Jahren wählen.

Vor dem Hintergrund der dargelegten Sachverhalte und Beispiele sollte man sich vor allem für eine langfristige Planung der Vermögensübertragung auf die folgende Generation nach Maßgabe der konkreten Situation und Zielvorstellungen individuell beraten lassen. Idealerweise beginnt eine solche Beratung schon bei einem Immobilienkauf. Denn Spanien kennt weitere Besonderheiten, die in Deutschland undenkbbare Gestaltungen ermöglichen, etwa den getrennten Erwerb von bloßem Besitz und Nießbrauch (in Deutschland wird grundsätzlich das Gesamteigentum übertragen).

Keine „schnelle“ Schenkung ohne Überprüfung der Risiken und Nebenwirkungen

Es besteht kein Zeitdruck

12. Häufig gestellte Fragen

12.1 Was versteht man unter „Progressionsvorbehalt“?

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten hat die Bundesrepublik Deutschland in den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sehr häufig den Begriff „Progressionsvorbehalt“ verwendet. Aus der Praxis wissen wir, dass der Begriff und die Auswirkungen nicht immer bekannt sind.

In den DBAs werden ausländische Einkünfte in bestimmten Fällen nur im Herkunftsland (z.B. Spanien) besteuert. Diese Einkünfte werden in Deutschland bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nicht nochmals angesetzt, stehen aber unter dem Progressionsvorbehalt. Anhand eines Beispiels verdeutlichen wir die Auswirkungen des Progressionsvorbehaltes:

Beispielhafte Angaben:

Veranlagungsjahr 2014; Einkommensteuertarif: Grundtarif; Zu versteuerndes Einkommen: 100.000 Euro; Dem Progressionsvorbehalt unterliegende Ersatzleistungen und Einkünfte (Progressionseinkünfte): 10.000 Euro

Berechnung der Einkommensteuer:

Summe aus zu versteuerndem Einkommen und Progressionseinkünften (fiktives zu versteuerndes Einkommen): 110.000 Euro

Einkommensteuer auf fiktives zu versteuerndes Einkommen: 37.961 Euro

Progressionssteuersatz: $(37.961 \text{ Euro} \times 100 / 110.000 \text{ Euro})$: 34,5100 Prozent

Einkommensteuer (100.000 Euro x 34,5100 Prozent): 34.510 Euro

Auswirkungen des
Progressionsvorbehaltes

Weitere Informationen:

Einkommensteuer auf zu versteuerndes Einkommen von 100.000 Euro
(also ohne Progressionsvorbehalt): 33.761 Euro

Differenz zur Einkommensteuer mit Progressionsvorbehalt (Belastung der Progressionseinkünfte): 749 Euro

Prozentuale Belastung der Progressionseinkünfte: 7,4900 Prozent

HINWEIS: Welche Leistungen und Einkünfte im einzelnen dem Progressionsvorbehalt unterliegen und mit welchem Betrag diese anzusetzen sind (z.B. evtl. Verminderung durch den Abzug von Werbungskosten), regelt § 32b des deutschen Einkommensteuergesetzes.

12.2 Was sind Einkünfte?

Einkünfte sind nicht gleichbedeutend mit Einnahmen. Die Einkünfte werden grundsätzlich in der Weise ermittelt, dass den im Rahmen der Vermögensnutzung erzielten Einnahmen die so genannten Werbungskosten gegenübergestellt werden. Einkünfte stellen also vereinfacht ausgedrückt den Saldo zwischen Einnahmen und steuerlich

abzugsfähigen Ausgaben dar. Die so ermittelten Überschüsse können auch negativ sein, wenn die Werbungskosten infolge besonderer Umstände, zum Beispiel beim Anfall größerer Erhaltungsaufwendungen, hoher Abschreibungen oder bei erheblichem Fremdmiteinsatz die Einnahmen übersteigen. Daraus entstandene „Verluste“ können vorbehaltlich bestimmter Sonderregelungen mit anderen positiven Einkünften, zum Beispiel solchen aus nichtselbständiger Arbeit, ausgeglichen werden. Sie führen so zu einer Minderung des zu versteuernden Einkommens und gegebenenfalls zu entsprechenden Steuerrückzahlungen.

12.3 Besteuerung bei Drittstaaten

Liegen Vermietungseinkünfte aus einem Drittstaat vor (außerhalb der EU), gilt nach wie vor die folgende Rechtslage:

Liegt das Besteuerungsrecht für die ausländischen Vermietungseinkünfte beim ausländischen Staat – weil im DBA die Freistellungsmethode vereinbart ist –, mindern Vermietungsverluste den Steuersatz auf Ihre inländischen Einkünfte nicht. Denn für diese Verluste gibt es keinen negativen Progressionsvorbehalt. Gewinne unterliegen dagegen dem positiven Progressionsvorbehalt und erhöhen somit die Steuerbelastung auf Ihre übrigen Einkünfte.

Signifikante
Unterschiede bei
Drittstaaten

Liegt das Besteuerungsrecht für die ausländischen Vermietungseinkünfte bei Deutschland – weil im DBA die Anrechnungsmethode vereinbart ist (z.B. DBA-Schweiz) oder es kein DBA gibt –, ist Ihr Verlust nur mit positiven Vermietungseinkünften aus einer Immobilie im gleichen Staat verrechenbar (§ 2 a Abs. 1 Nr. 6 Bstb. a EStG). Ist das im Jahr des Verlustanfalls nicht möglich, können Sie Ihren Verlust nur in die Folgejahre vortragen. Gewinne werden dagegen in Deutschland voll besteuert und sind in der Anlage V anzugeben.

12.4 Privates Veräußerungsgeschäft – Steuerfreier Verkauf nach 10 Jahren

Der Begriff „Privates Veräußerungsgeschäft“ stammt aus dem deutschen Einkommensteuerrecht. Wird ein zum Privatvermögen gehörendes Wirtschaftsgut veräußert, ist der Vorgang steuerlich grundsätzlich nicht relevant. Der § 23 EStG durchbricht diesen Grundsatz. Wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung eines Grundstückes nicht mehr als zehn Jahre beträgt und das Grundstück im Jahr der Veräußerung und in den zwei Jahren vor der Veräußerung nicht zu privaten Wohnzwecken genutzt wurde, unterliegt es der Besteuerung mit dem Regelsteuersatz.

Eine solche 10-Jahres-
frist gibt es in Spanien
nicht

Beispiel: Vor dem Finanzgericht Münster (Az: 10K 15/12 E) wurde folgender Fall verhandelt: Ein Steuerpflichtiger erwarb eine Immobilie am 3. März 1998. Am 30. Januar 2008 verkaufte er diese Immobilie mit der Auflage, dass der Kaufvertrag erst wirksam wird, wenn eine bestimmte behördliche Freistellungsbescheinigung erteilt wird. Diese Bescheinigung wurde am 10. Dezember 2008 erteilt. Nach Ansicht der Richter war der Verkauf am 30. Januar 2008 innerhalb der 10-Jahresfrist

und somit steuerpflichtig. Der Steuerpflichtige ist in Revision gegangen, die aktuell beim BFH unter dem Aktenzeichen IX R 23/13 anhängig ist.

Der Gewinn oder Verlust aus solchen Veräußerungsgeschäften wird als Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungskosten oder Herstellkosten und den Werbungskosten andererseits ermittelt. Die Anschaffungs- oder Herstellkosten mindern sich um die AfA, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen worden sind.

Grundsätzlich sollte man bei Veräußerungsgeschäften innerhalb der 10 Jahre darauf achten, ob ein Verlust entsteht. Wird ein Gewinn erwartet, ist ein Verkauf außerhalb der Frist vorteilhafter. Bei einem Verlust innerhalb der Frist kann gegebenenfalls mit anderen Gewinnen verrechnet werden.

12.5 Steuerfreier Verkauf des selbstgenutzten Hauses

Der Verkauf von privat bewohnten Häusern – das gilt auch für selbstgenutzte Ferienhäuser in Spanien – ist u. U. auch steuerfrei. Es muss nachgewiesen werden, dass die Nutzung ausschließlich durch Familienmitglieder erfolgt. Die Nutzung durch ein Kind, welches in der Einkommensteuererklärung der Eltern nicht mehr als Kind vermerkt ist, kann die ausschließliche Nutzung im steuerlichen Sinn verhindern und den steuerfreien Verkauf nach dem deutschen Einkommensteuergesetz verhindern.

Hier ist Achtsamkeit bei der Nutzung geboten

12.6 Gewerblicher Grundstückshandel

Die sogenannte Drei-Objekt-Grenze wurde vom Bundesfinanzhof zur Abgrenzung von steuerfreien Erträgen privater Vermögensverwaltung und steuerpflichtigen Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) entwickelt. Sie besagt, dass eine objektive Nachhaltigkeit und damit ein gewerblicher Grundstückshandel – und keine private Vermögensverwaltung – dann vorliegt, wenn ein Grundstückseigentümer innerhalb von fünf Jahren mehr als drei „Objekte“ in zeitlicher Nähe zu deren Anschaffung, Herstellung oder grundlegenden Modernisierung verkauft. Die Gewinne aus dem Verkauf führen zu gewerblichen Einkünften. Je nach Höhe des Gewinns setzt das Finanzamt nicht nur Einkommensteuer, sondern auch Gewerbesteuer fest. ACHTUNG: Die gekauften und veräußerten Objekte in Spanien werden in dieser Berechnung mit berücksichtigt!

Die spanischen Objekte werden in Deutschland berücksichtigt

Besonderheiten gelten bei langjährigem Vorbesitz und Rechtsnachfolge:

Werden bebaut erworbene Grundstücke veräußert, die der Veräußerer mindestens zehn Jahre durch Vermietung oder für eigene Wohnzwecke nutzte, ist dies unabhängig von der Zahl der veräußerten Objekte noch private Vermögensverwaltung.

Die Veräußerung ererbten Grundbesitzes wird grundsätzlich von der Drei-Objekt-Grenze nicht erfasst. Unabhängig von der Drei-Objekt-Grenze ist ein Spe-

kulationsgewinn nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei einer Grundstücksveräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist zu versteuern.

13. Haftungshinweise

Diese Depesche dient ausschließlich zu Informationszwecken. Für den Inhalt können wir keine Haftung übernehmen, obwohl sie auf Informationen beruht, die wir als sehr zuverlässig erachten. Die genutzten Informationsquellen ändern sich täglich durch Rechtsprechung auf europäischer, landesspezifischer und/oder regionaler Entscheidungen. 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 Ausarbeitung und der fachlichen Informationen im Internet ist geistiges Eigentum der European@ccounting und steht unter Urheberrechtsschutz. Nutzer dürfen den Inhalt der Ausarbeitung und der fachlichen Informationen im Internet nur für den eigenen Bedarf nutzen, laden, ausdrucken oder kopieren. Jegliche Veränderungen, Vervielfältigung, Verbreitung oder öffentlicher Wiedergabe des Inhalts oder von Teilen hiervon, egal ob on- oder offline, bedarf der vorherigen schriftlichen Genehmigung der European@ccounting.

14. Danksagung

Die Herren Prof. Dr. habil. Günther Strunk, Steuerberater und Partner, Dipl. Kfm. Benjamin Karten, Steuerberater und Partner bei BWLS Strunk Stoffersen Partnerschaft mbB von Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern und Rechtsanwälten in Hamburg - www.bwls-goerg.de - haben durch Ihr vielfältigen Kenntnisse im internationalen und deutschen Steuerrecht erhebliches eingebracht.

Wir empfinden es als ein Geschenk, wenn man mit solch einer Intensität an dem Wissen und den Erfahrungen partizipieren darf und Ihnen als Leser dieses Wissen weiter zu geben.

Internationale
Professionalität

15. Ansprechpartner



Asesor Fiscal - Steuerberater
Dipl.Kfm. Willi Plattes
Geschäftsführer



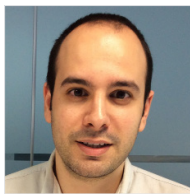
Asesor Fiscal - Steuerberater
Andreu Bibiloni



Asesor Fiscal - Steuerberater
Antonio Mas Valbona



Asesor Fiscal - Steuerberaterin
Lidia Mora Alicarte



Asesor Fiscal - Steuerberater
Marc Vich Sansó



Geschäftsführung Gestoria
Yvonne Plattes



Assistent der Geschäftsleitung
Asesoria
Thomas Fitzner



Assistentin der Geschäftsführung
Gestoria
Maike Balzano

Kontaktaufnahme: Thomas@europeanaccounting.net

European@ccounting
Center of Competence®

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

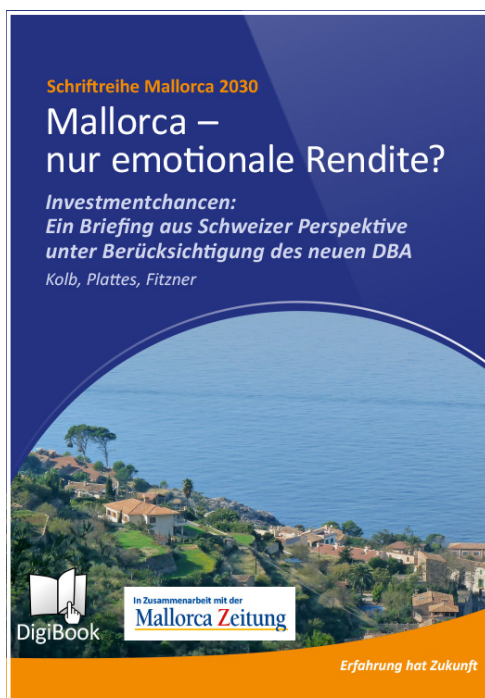
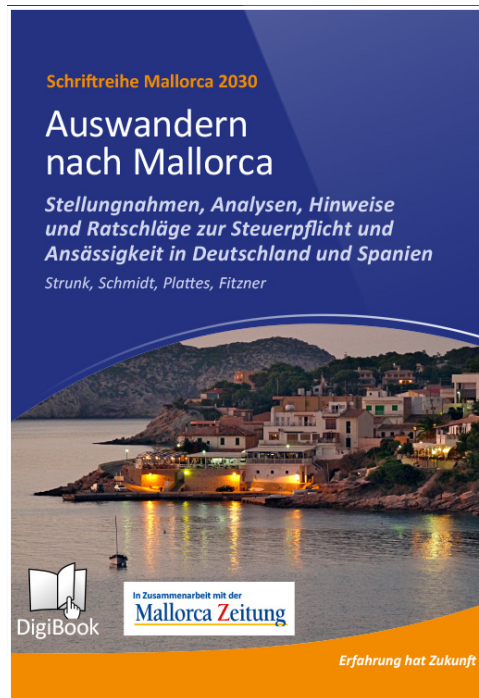
Int. Tax: ES - B 570 348 11

® Marca Comunitaria

Registro mercantil: Mallorca tomo
1767, libro 0, folio 75, seccion 8,
hoja PM-36084

www.europeanaccounting.net

16. Bücher aus unserer Schriftenreihe „Mallorca 2030“



Erhältlich in den Buchgeschäften Akzent und Dialog in Palma de Mallorca
Bei Amazon mit dem Suchkriterium „Mallorca 2030“
Im iBookstore und anderen Internet-Verkaufsplattformen.