

Mit neuem Tourismusgesetz und Touristensteuer

Schriftenreihe Mallorca 2030

Erfolgreiche Wohn- und Ferienvermietung auf Mallorca

Risikovermeidung bei ungewisser Rechtslage für deutsche Nichtresidenten

Heribert Heckschen, Simone Wick, Tim Wöhler, Saskia & Dominic Porta, Thomas Fitzner, Willi Plattes



Erfahrung hat Zukunft



read different

Erfolgreiche
Wohn- und Ferienvermietung
auf Mallorca

Rechtsstand September 2017



read different

Lust auf Zukunft - Mallorca 2030

*Leben, Arbeiten, Vermögen und Steuern
auf der Mittelmeerinsel*

Erfolgreiche Wohn- und Ferienvermietung auf Mallorca

Risikovermeidung bei
ungewisser Rechtslage für
deutsche Nichtresidenten

Rechtsstand September 2017



read different

*Probleme sind nichts anderes als
Lösungen in Arbeitskleidung.*



read different

European@ccounting

Center of Competence®

Cami dels Reis 308,
Complejo Ca`n Granada,
Torre A, 2°
07010 Palma de Mallorca
Spanien
Tel.: +34 971 679 418
Fax: +34 971 676 904
thomas@europeanaccounting.net

Int. Tax: ES - B 570 348 11

®Marca Comunitaria

www.europeanaccounting.net

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

Herausgeber

Willi Plattes

Pressekontakt

Thomas Fitzner
Assistent der Geschäftsführung
thomas@europeanaccounting.net

Gestaltung/Tabellen

Klaus Brandt
Porta Mallorquina Real Estate

Redaktion

Thomas Fitzner

Fotos Cover & Innenteil

Fincallorca GmbH

Herstellung und Verlag

BoD - Books on Demand
Norderstedt

ISBN 978-3-7448-8461-7

Alle Rechte vorbehalten, auch die der fotomechanischen Wiedergabe und der Speicherung in elektronischen Medien. Der Nachdruck, auch auszugsweise, ist verboten und wird als Rechtsverletzung strafrechtlich und zivilrechtlich verfolgt.



read different

► Inhaltsverzeichnis

A.	Präambel	19
1	Automatischer Informationsaustausch	20
2	Neue Regeln für die Ferienvermietung	21
3	Verschärfte Bedingungen für Kapitalgesellschaften	22
4	Vermögenssteuer	22
5	Erbschaft- und Schenkungsteuer, EU-Erbrechtsreform	23
6	Lösungsansätze	23
6.1	Rechtliche und steuerliche Gestaltungsberatung	24
6.2	Die digitale Lösung	25
7	Abschlussbemerkung und Danksagung.....	26
B.	Gastbeiträge	27
1	Mallorcas Immobilienmarkt erfindet sich neu	27
2	Die Professionalisierung des Ferienhausmarktes auf Mallorca.....	31
3	Mallorca-Immobilien als Kapitalanlage	35
C.	Umfassendes Update zur Ferienvermietung.....	41
1	Das neue Tourismusgesetz.....	41
1.1	Politische Hintergründe	41
1.2	Neue Definition der „Ferienvermietung“	42
1.3	Liberalisierung, Obergrenze und Moratorium	43
1.4	Übergangsregelung für Bestandsobjekte.....	45
1.5	Allgemeine Voraussetzungen	45
1.6	Voraussetzungen ausschließlich für Wohnungen	47
1.7	Behördenfreundliche Umsetzungsregelung.....	47
1.8	Probleme mit Lizenznummern	49
1.9	Nachteil für „ruhende Lizenzen“	49
1.10	So funktioniert die Anmeldung/Abmeldung	49
1.11	Anzeigen und Strafen	50
1.12	Hinweis auf detaillierte Darlegung.....	52
2	Erhöhung der Touristensteuer	52
3	Praxiserfahrungen mit Behörden.....	53
3.1	Eigene Erfahrungen und Tendenzen	53



3.2	Umsatzsteuerfreie Ferienvermietung	54
D.	Grundlagen	57
1	Unterschiedliche Besteuerungsverfahren	57
2	Die „autoliquidación“ in Spanien	58
3	Die „Veranlagung“ in Deutschland	59
4	Allgemeiner Informationsaustausch	61
5	Spanische und balearische Vermögensteuer	62
5.1	Vermögensteuer - weltweit Spitzenreiter	62
5.2	Steuerpflicht & Bemessungsgrundlage	63
5.3	Abzugsfähigkeit von Verbindlichkeiten	64
5.4	Abgabefristen	65
5.5	Regionale Gesetze für Nichtresidenten	65
5.6	Balearische Vermögensteuertabelle	66
5.7	Staatliche Vermögensteuertabelle	66
5.8	Vergleichsrechnung Balearien – Staat	67
5.9	Vermögensteuer auf 2 Mio. – Balearien:	67
5.10	Vermögensteuer auf 2 Mio. – Staat:	67
5.11	Die Deckelung der Vermögensteuer	68
5.12	Die Vermögensteuer bei Gesellschaften	68
5.13	Eigentum einer Immobilie über eine spanische SL	69
5.14	Eigentum einer Immobilie über S.L. und deutsche GmbH	70
5.15	Immobilieigentum über eine deutsche GmbH	71
5.16	Buchwert oder Marktwert?	71
5.17	Mögliche Freistellungen	72
5.18	Immobilieigentum über eine GmbH & Co KG	73
6	Umsatzsteuer und balearische Grunderwerbsteuer	74
6.1	Umsatzsteuer: Neue Situation für Ferienvermietung	74
6.2	Grunderwerbsteuer: Ab 1 Million wird es teurer	75
7	Anrechnungsverfahren gemäß Doppelbesteuerungsabkommen	76
E.	Erwerbsvorgang und Erwerbsnebenkosten	79
1	Zivilrechtliche Grundlagen	79
1.1	Optionsvertrag	80
1.1.1	Grundlegende Bestandteile des Vertrags	80

1.1.2	Parteien des Optionsvertrags	81
1.1.3	Vertragsgegenstand	81
1.1.4	Vertragszweck.....	81
1.1.5	Optionspreis.....	83
1.1.6	Optionsfrist	84
1.1.7	Zusammenfassung	84
1.1.8	Weitere Bestandteile des Optionsvertrags.....	85
1.1.9	Zusammenfassung Vertragsinhalte.....	87
2	Due Diligence	88
2.1	Kaufpreis	88
2.2	Eigentümer	89
2.3	Katasteramt	89
2.4	Grundbuch	90
2.5	Energieeffizienzcertifikat.....	91
2.6	Bewohnbarkeitsbescheinigung	91
2.7	Inventar	92
2.8	Grundsteuer und Abfallgebühr	92
2.9	Strom, Gas, Wasser	92
2.10	Eigentümergeinschaft	93
2.11	Lasten und Belastungen.....	94
2.11.1	Hypotheken.....	94
2.12	„Alodio“ (Erbpfandrechte)	95
2.12.1	Wege-/ Wasser- und Nießbrauchrechte	96
2.12.2	Pfändungsbeschlüsse	96
2.12.3	Zusammenfassung	97
2.13	Baurechtlicher Zustand	97
3	Notarvertrag	99
4	Gemeindliche Wertzuwachssteuer	100
5	Das Maklerhonorar	101
6	Grunderwerb- oder Umsatzsteuer	102
7	Eintragung in die Register	103
8	Zusammenfassung	103
F.	Nutzungsphase und Nutzungsart	105
1	Grundlagen der spanischen Besteuerung	105



2	Grundlagen der deutschen Besteuerung	107
2.1	Definition der Vermietung nach deutschem Verständnis	107
2.2	Abgrenzung zu gewerblichen Einkünften	108
2.3	Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	109
2.4	Gewinnerzielungsabsicht: Totalüberschussprognose	110
3	Hinweis zur Umsatzsteuer.....	111
4	„Werbungskosten“ in Spanien	112
4.1	Aktivierungspflichtige Kosten (A).....	114
4.2	Beschränkt abzugsfähige Kosten (BA)	114
4.2.1	Anteilig pro Vermietungstag (BAT).....	115
4.2.2	Unabhängig von den Vermietungstagen (BAV)	116
4.3	Unbeschränkt abzugsfähige Kosten (UA)	116
4.3.1	Anteilig pro Vermietungstag (UAT)	117
4.3.2	Unabhängig von den Vermietungstagen (UAV).....	117
4.4	Nicht abzugsfähige Kosten (NA)	117
4.5	Berechnung und Aufrechnung von Kosten	118
4.6	Sonderbehandlung AfA – Amortización	119
4.7	Hinweise für die Abgabe des Modelo 210	120
5	„Werbungskosten“ in Deutschland	122
5.1	Allgemeiner Werbungskostenbegriff	122
5.2	Laufende Werbungskosten	123
5.3	Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten	125
5.3.1	Originäre Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten	125
5.3.2	Nachträgliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten	126
6	Besteuerung bei Selbstnutzung	127
6.1	Besteuerung für Selbstnutzung aus spanischer Sicht.....	127
6.2	Besteuerung für Selbstnutzung aus deutscher Sicht	128
7	Wohnvermietung durch natürliche Personen.....	129
7.1	Wohnvermietung aus spanischer Sicht	129
7.2	Vermietung aus deutscher Sicht	131
7.2.1	Definition der Vermietung zu Wohnzwecken	131
7.2.2	Einkunftserzielungsabsicht bei Wohnvermietung.....	132
7.2.3	Verbilligte Vermietung	132
7.2.4	Vermietung eines aufwändig erbauten Objektes	133
7.2.5	Vermietung auf Zeit	133

7.2.6	Laufende Besteuerung in Deutschland	134
7.2.7	Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat Deutschland	134
8	Wohnvermietung durch juristische Personen.....	135
8.1	Wohnvermietung aus spanischer Sicht	135
8.1.1	Vermietung durch eine deutsche Kapitalgesellschaft	135
8.1.2	Vermietung durch eine spanische Kapitalgesellschaft	137
8.2	Wohnvermietung aus deutscher Sicht	138
8.2.1	Vermietung durch eine deutsche Kapitalgesellschaft	138
8.2.2	Vermietung durch eine spanische Kapitalgesellschaft	141
9	Ferienvermietung durch natürliche Personen	143
9.1	Ferienvermietung aus spanischer Sicht.....	143
9.1.1	Ferienvermietung ohne Umsatzsteuer	143
9.1.2	Ferienvermietung mit Umsatzsteuer	143
9.2	Ferienvermietung aus deutscher Sicht.....	145
9.2.1	Definition der touristischen Vermietung	145
9.2.2	Einkunftserzielungsabsicht bei touristischer Vermietung und besondere Fallkonstellationen	146
9.3	Laufende Besteuerung in Deutschland	148
9.3.1	Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat Deutschland	148
10	Wichtige Sondervorschriften	148
10.1	Besteuerung von offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen in Deutschland	148
10.2	Erfahrung von Betriebsprüfungen	151
10.3	Antrag auf Einlagerückgewähr – Ausschlussfrist!	161
10.4	Meldepflichten in Deutschland nach § 138 AO.....	163
10.5	Umsatzsteuer	163
10.6	GmbH & Co. KG - Einkommensteuer.....	164
10.7	Vermietung zu anderen als Wohnzwecken	164
10.8	Steuerliche Problematik der Untervermietung.....	166
10.9	Besteuerung bei diversen Eigentumsverhältnissen	166
G.	Besteuerung bei der Veräußerung	169
1	Besteuerung bei der Veräußerung einer Immobilie in Spanien	169



1.1	Selbstgenutzte Immobilie	169
1.2	Vermietete Immobilie	170
1.3	Kauf durch eine S.L. - Bebauung und Verkauf	171
1.4	Kauf als natürliche Person - Bebauung und Verkauf	172
2	Steuerbelastung in Deutschland	173
2.1	Selbstgenutzte Immobilie – natürliche Person	173
2.2	Zu Wohnzwecken vermietete Immobilie – natürliche Person	174
2.3	Ferienimmobilie - natürliche Person	175
2.4	Eigentümer: deutsche Kapitalgesellschaft	175
2.5	Eigentümer: spanische Kapitalgesellschaft	175
2.6	Verkauf von Anteilen an einer Immobilienkapitalgesellschaft	175
3	Anrechnung lt. DBA: Besonderheiten beim Verkauf	176

H. Erben und/oder Schenken 179

1	Grundlagen des spanischen Erbrechts	179
1.1	Nationales spanisches Recht und Foralrechte	179
1.2	Erbe und Vermächtnisnehmer	179
1.3	Die testamentarische Erbfolge	180
1.3.1	Spanische Testamentsformen	180
1.3.2	Einsetzung als Erbe oder Vermächtnisnehmer unter einer Bedingung	182
1.3.3	Erbunwürdigkeit und Enterbung	184
1.3.4	Pflichtteile	185
1.4	Gesetzliche Erbfolge	189
1.4.1	Nationales spanisches Recht	189
1.4.2	Mallorquinisches Foralrecht	190
1.4.3	Schlussfolgerung	190
1.5	Annahme und Ausschlagung einer Erbschaft	191
1.5.1	Annahme einer Erbschaft	191
1.5.2	Ausschlagung einer Erbschaft	193
1.5.3	Schlussfolgerung	193
1.6	Voraussetzungen für die Annahme einer Erbschaft	193
1.6.1	Sterbeurkunde	194
1.6.2	Testament	194
1.6.3	Zertifikat über letztwillige Verfügungen	194

1.6.4	Zertifikat über Todesfallversicherungen	195
1.6.5	Erwerbsurkunde von Immobilien	195
1.6.6	Auszug aus dem Grundbuch, Kataster und Grundsteuerbescheid..	195
1.6.7	Bankzertifikate	195
1.6.8	Gegenstände von Wert	196
1.6.9	Schlussfolgerung	196
1.7	Zwang zur Beurkundung	196
1.8	Teilung der Erbschaftsgüter	196
1.8.1	Die einvernehmliche Teilung	197
1.8.2	Die gerichtliche Teilung	197
1.8.3	Die Teilung über einen Testamentsvollstrecker	197
1.8.4	Schlussfolgerung	197
1.9	Zusammenfassung	198
2	Deutsches Erbrecht - Grundlagen	201
2.1	Überblick	201
2.2	Gesetzliche Erbfolge	202
2.3	Testierfreiheit	205
2.3.1	Testament und Erbvertrag	205
2.3.2	Besonderheit bei Ehegatten – Gemeinschaftliches Testament	206
2.3.3	Form	208
2.3.4	Besonderheit Pflichtteil	209
2.3.5	Testamentsvollstreckung	210
2.3.6	Nachweis der Erbenstellung – Der Erbschein in Deutschland	211
2.3.7	Häufige Fehler bei der Testamentsgestaltung	212
2.4	Übertragungen zu Lebzeiten	214
2.4.1	Schenkungen	214
2.4.2	Nießbrauch und Wohnrecht	215
3	Europäische Erbrechtsverordnung (EU-ErbVO)	216
3.1	Überblick	216
3.2	Regelungsbereich und ausgenommene Bereiche der EU-ErbVO	217
3.3	Inkrafttreten und Folgen	218
3.4	Wesentlicher Inhalt	218
3.5	Gewöhnlicher Aufenthalt und Rechtswahl	220
3.5.1	Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts	220
3.5.2	Problemfälle	220



3.5.3	Rechtswahl.....	220
4	Spanische und balearische Steuerbelastung.....	222
4.1	Grundsätze der Erbschaft- und Schenkungsteuer auf den Balearen	223
4.2	Rechenbeispiel	227
4.3	Anwendung regionaler Steuersätze auf Nichtresidenten	228
4.4	Schenkung löst Einkommensteuer aus	229
4.5	Vermögenszuwachs des Erblassers ist steuerfrei	229
4.6	Nießbrauch kann Steuerlast bei Erbschaft senken.....	229
4.7	„Erbschaft zu Lebzeiten“	230
5	Deutsche Erbschaftsteuer für spanische Erbmasse	231
5.1	Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht	231
5.2	Mitteilungs- und Steuererklärungspflichten	232
5.3	Bewertung von spanischem Immobilienvermögen.....	232
5.4	Freibeträge und Steuersätze	232
5.5	Berücksichtigung von Vorerwerben.....	234
5.6	Steuerbefreiung für Betriebsvermögen	234
6	Anrechnung gemäß deutschem Erbschaftsteuergesetz.....	235
7	Effektive Doppelbesteuerung bei Bankkonten.....	235
I.	Resümee für die Gestaltung	237
1	Eigentum als juristische Person.....	237
1.1	GmbH - Besteuerung während der Nutzung.....	237
1.2	S.L. - Besteuerung während der Nutzung	238
1.3	S.L. und GmbH - Besteuerung bei der Veräußerung	238
2	Eigentum als „natürliche Person“	239
2.1	Einkommensteuer während der Selbstnutzung	239
2.2	Einkommensteuer während der Vermietung an Dritte.....	239
2.3	Einkommensteuer bei der Veräußerung	240
3	Zwischenresümee - Ertragsteuern für „juristische“ und „natürliche“ Person	240
4	Vermögensteuer	241
5	Erbschaftsteuer	241
6	Schenkungssteuer	242
7	Finales Resümee.....	242

J.	Digitale Wohn- und Ferienvermietung 4.0.....	243
1	Phase 1 - Mandatsaufnahme und lfd. Belegbearbeitung.....	246
2	Phase 2 - Belegfluss bei der European@ccounting.....	248
3	Phase 3 - Kategorien der Werbungskosten.....	252
4	Phase 4 - Steuererklärung, Freigabe und Zahlung.....	256
5	Phase 5 - WuF-Portal.....	258
K.	Balearische Touristensteuer	267
1	Erhöhung per 2018.....	267
2	Empfehlung.....	268
3	Schätzung oder genaue Abrechnung.....	268
4	Wer haftet für die Steuer?.....	269
5	Kann man sich vertreten lassen?.....	269
6	Verpflichtungen bei der Pauschalbesteuerung.....	269
7	Verzicht auf die Pauschalbesteuerung.....	271
8	Berechnung des jährlichen Steuerbetrags (Pauschalbesteuerung). 272	
9	Beispielrechnung Pauschalbesteuerung.....	273
10	Die Umsetzung in der Praxis.....	276
11	Verbuchung der Pauschalsteuer.....	277
12	Anmeldung über das Modelo 017.....	277
13	Berechnung der Besteuerung der Gäste.....	279
14	Beispielrechnung für Besteuerung der Gäste.....	280
L.	Vorsorgevollmacht und Patientenverfügung.....	281
1	Betreuungsverfügung und Vorsorgevollmacht in Deutschland	281
1.1	Betreuungsverfügung in Deutschland.....	282
1.2	Vorsorgevollmacht in Deutschland.....	282
2	Selbstbestimmte Vormundschaft und Vorsorgevollmacht in Spanien.....	283
2.1	Selbstbestimmte Vormundschaft in Spanien.....	284
2.2	Vorsorgevollmacht in Spanien.....	284
3	Schlussfolgerung.....	285
4	Patientenverfügung.....	286
4.1	Patientenverfügung in Deutschland.....	286
4.2	Patientenverfügung in Spanien.....	288



4.3	Schlussfolgerung	289
5	Zusammenfassung	289
M.	Hinweise und Definitionen	293
1	Besteuerung bei Drittstaaten.....	293
2	Was sind Einkünfte?	293
3	Was ist „Progressionsvorbehalt“?.....	294
4	Haftung des Mieters.....	295
5	Wohnvermietung: Steuerabzug für Residenten	295
6	Elektronische Finanzamt-Verständigungen	296
7	Wie funktioniert Nießbrauch in Spanien?	296
8	Was bedeutet die Drei-Objekte-Grenze?	297
9	Umsatzsteuerhaftung der Immobilien S.L.....	298
10	Kapitalreduzierung: Dividenden haben Vorrang	299
P.	Abkürzungen und Begriffe	303
1	Deutschland	303
2	Hausinterne Abkürzungen / Werbungskosten	304
3	Spanien	304
Q.	Autoren	306
R.	Bildrechte	308
S.	Danksagungen	309
1	Ansprechpartner	310
2	Haftungshinweise.....	311
T.	Schriftenreihe „Mallorca 2030“	312

A. Präambel

Der Bereich Wohn- und Ferienvermietung ist in Spanien generell und auf den Balearen im Besonderen ständigen Veränderungen unterworfen, die jeder Teilnehmer an diesem attraktiven Markt im Blick behalten muss. Anfang 2016 hat European@ccounting erstmals ein Buch zu diesem Problemfeld herausgebracht, das nun bereits zum zweiten Mal aktualisiert und um Themen erweitert wurde, die für das deutschsprachige Publikum von speziellem Interesse sind. Mit dieser somit dritten Ausgabe gehen wir einerseits auf konkrete Rückfragen und Anregungen von Lesern ein und reagieren andererseits auf Neuerungen, die erhebliche Auswirkungen auf Immobilienerwerber und -eigentümer haben können.

Dabei legen wir Wert auf die Feststellung, dass der Rechtsstand dieses Buches mit September 2017 datiert ist. Das betonen wir, weil vor allem auf dem Gebiet der Ferienvermietung mit weiteren Neuregelungen zu rechnen ist und darüber hinaus mit Präzisierungen und Klärungen bezüglich jener neuen Vorschriften, die Fragen aufwerfen. Um nur ein kleines Beispiel zu nennen: Ferienimmobilien müssen nun zwingend einen individuellen Stromzähler des Versorgungsträgers aufweisen, was bei wörtlicher Auslegung bedeutet, dass besonders umweltfreundliche Immobilien mit energetischer Eigenversorgung nicht ferienvermietet werden können – das kann die linksgrüne Regierung unmöglich gewollt haben.

Der Titel der beiden vorherigen Ausgaben lautete jeweils *„Spanische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für deutsche Nichtresidenten“*. Da die Ferienvermietung mittlerweile in der Rangliste des öffentlichen Interesses ganz weit oben steht, halten wir es für angemessen, darauf nicht nur im Buchinneren, sondern auch auf dem Cover einzugehen – daher die Veränderung des Titels dieser dritten Ausgabe.

Wie auch die vorhergehenden Ausgaben bietet *„Erfolgreiche Wohn- und Ferienvermietung auf Mallorca“* einen Überblick und Einblick, wobei die Situation deutscher Steuerbürger mit Immobilien auf Mallorca besondere Berücksichtigung findet.



Die wichtigsten Entwicklungen, auf die wir detailliert eingehen und für die wir auch Lösungen anbieten, sind die folgenden:

1 Automatischer Informationsaustausch

Zwischen Spanien und Deutschland gelten bezüglich des Austausches von Daten unter den Finanzämtern folgende Regelungen:

- ▶ FATCA – bilaterales Abkommen zum Foreign Account Tax Compliance Act v. 10. Okt. 2013
- ▶ Globaler Standard der OECD – Common Reporting Standard (CRS)
- ▶ Bilaterale Vereinbarung vom 29. Okt. 2014, unterzeichnet von Spanien und Deutschland und 50 weiteren Staaten.
- ▶ Übernahme des globalen Standards in eine EU-Amtshilferichtlinie vom 9. Dez. 2014 mit der Verpflichtung, **erstmalig für 2016 zum 30. September 2017 Daten zwischen den Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten der EU auszutauschen**. Somit sind die ersten Datenpakete an die deutschen Finanzbehörden bei Erscheinen des Buches ausgetauscht worden.

Deutschland und Spanien haben das mittlerweile in nationales Recht umgesetzt, d.h. dass grundsätzlich seit September 2017 für 2016 automatisch gemeldet wird. Die Schweiz und Österreich beginnen im September 2018 für 2017.

Das bedeutet also, dass zwischen den spanischen und deutschen Steuerbehörden der automatische Informationsaustausch angelaufen ist und das einzige Hindernis für eine perfekte Steuertransparenz in der praktischen Umsetzung besteht. Da man sich jedoch eine sukzessive Perfektionierung erwarten kann, bedeutet das Gesagte nicht, dass sich die Regeln für das „Versteckspiel“ geändert haben. Es bedeutet vielmehr, dass es auf Dauer kein „Versteckspiel“ mehr geben wird.

Doch selbst mit Steuerehrlichkeit alleine sind Konflikte nicht hundertprozentig zu vermeiden: Die teilweise komplexe steuerliche Behandlung spanischer Immobilieneinkünfte muss auch fachlich korrekt gehandhabt werden. Wie wir in der täglichen Beratungspraxis häufig feststellen, sind vielen deutschen Steuerbürgern die Steuerpflichten nicht bewusst, die sich aus spanischem Immobilieneigentum sowie Mieteinkünften in Deutschland UND Spanien ergeben.

Darüber hinaus lauern für bestimmte Konstellationen Fallstricke, die selbst Steuerberater vor eine Herausforderung stellen, insbesondere jene, die nur auf dem Klavier der spanischen Steuergesetze spielen können und die Entwicklungen in der steuerlichen Heimat des Mandanten nicht auf dem Schirm haben. Ein klassisches Beispiel dafür ist im Kapitel „3 Verschärfte Bedingungen für Kapitalgesellschaften“ auf Seite 22 dargelegt.

2 Neue Regeln für die Ferienvermietung

Die balearische Regierung hat der boomenden Ferienvermietung ein großes Stoppsignal entgegengesetzt. Die im Sommer 2017 beschlossene Novellierung des Tourismusgesetzes hat nicht nur auf dem Papier gravierende Auswirkungen auf alle Marktteilnehmer und solche, die es werden wollen – in dem Gesetz sind auch spezifische Vorkehrungen für eine effiziente Durchsetzung der neuen Bestimmungen enthalten. Denn wie der Gesetzgeber erkannt hat, bestand das Problem nicht nur darin, dass das Regelwerk unzureichend war, sondern auch und vor allem darin, dass sich ein Großteil der Ferienvermieter nicht darum gekümmert hat und bislang auch wenig zu befürchten hatte.

Wir widmen diesem Thema einen eigenen Sonderteil, in dem neben den wichtigsten Neuerungen auch Praxiserfahrungen der Autoren in der Arbeit mit den Behörden auf rechtlicher und steuerrechtlicher Ebene zur Sprache kommen. Mit der Touristensteuer wird darüber hinaus eine weitere balearische Besonderheit im Detail dargestellt.



3 Verschärfte Bedingungen für Kapitalgesellschaften

Mit mehreren Urteilen und mittlerweile auch einer klar umrissenen Prüfungspraxis haben die deutschen Steuerbehörden einem vor Jahren noch attraktiven Gestaltungsmodell – privates Immobilieneigentum über eine Kapitalgesellschaft – nachhaltig den Sauerstoff entzogen. An erster Stelle sei die Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) erwähnt, deren Sprengpotenzial darin liegt, dass der neue Standpunkt der Finanzbehörden weit in die Vergangenheit ausstrahlt und selbst bei bislang solider und fachgerechter Verwaltung schwerste steuerrechtliche und sogar strafrechtliche Konsequenzen für den/die Gesellschafter auslösen kann.

Die vGA ist nicht die einzige Problemquelle. Unter Punkt „10 Wichtige Sondervorschriften“ auf Seite 148 sind weitere Themen beschrieben, die für deutsche Teilhaber von ausländischen Gesellschaft kritische Bedeutung haben.

Anmerkung am Rande: Die Buchhaltung und Bilanzerstellung vieler spanischer Kapitalgesellschaften, über die deutsche Steuerbürger Immobilien in Spanien halten, wurden örtlichen und entsprechend kostengünstigen Steuerbüros anvertraut, die das in Deutschland lauende Schadenspotenzial in keiner Weise auf dem Radar hatten und haben. Wenn jemals im großen Stil an der falschen Stelle gespart wurde, dann bei diesem Thema.

4 Vermögensteuer

Seit 2011 wird in Spanien wieder die Vermögensteuer erhoben. Unabhängig von den im Jahr 2015 erhöhten balearischen Steuersätzen, die Nichtresidenten nicht betreffen, hat sich somit für alle Marktteilnehmer, einschließlich alle Eigentümer von selbstgenutzten Immobilieneigentum, ein neuer Steuerfaktor ergeben, zumal seit 2013 mit dem novellierten Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Spanien auch indirektes Immobilieneigentum (d.h. über eine Kapitalgesellschaft) der Vermögensteuer unterliegen kann. In der Praxis ist hier nicht nur die Gestaltungsberatung gefragt, sondern auch Kenntnisse und Erfahrungen zu so heiklen und interpretationsoffenen Themen wie der Anrechenbarkeit von Verbindlichkeiten.

5 Erbschaft- und Schenkungsteuer, EU-Erbrechtsreform

In Spanien steht die Übergabe Tausender Immobilien deutscher Eigentümer an die nächste Generation an. Die steueroptimierte Übertragung – sei es zu Lebzeiten mittels Schenkung oder aber im Erbfall – ist zu einem zentralen Thema der Betreuung geworden. Dies gilt nicht nur für Bestandsimmobilien. Die Frage der Übertragung wird vielfach bereits im Vorfeld des Erwerbs analysiert, da mit einer intelligenten Gestaltung erhebliche Steuervorteile zu erzielen sind.

In diesem Zusammenhang sind wichtige Neuerungen zu beachten, wie etwa das Ende des „1-Prozent-Pauschaltarifs“ in der per 2015 reformierten balearischen Erbschaftsteuer, aber auch Möglichkeiten, die sich durch die Anwendung einer im mallorquinischen (!) Gesetzbuch vorgesehenen „*Erbschaft zu Lebzeiten*“ auch für ausländische Residenten der Insel ergeben.

Darüber hinaus gilt es für Ausländer mit Wohnsitz in Spanien, die EU-Erbrechtsreform im Auge zu behalten, um sicherzustellen, dass das Vermögen im Erbfall in der gewünschten Weise verteilt wird. Schon ein kleiner Lapsus im Testament kann gemäß dem neuen EU-Erbrecht zur Anwendung spanischer oder sogar regionaler Erbrechtsbestimmungen führen, die eventuell dem letzten Willen des Erblassers widersprechen. In dem gesamten Themenblock hat sich in Europa und Spanien, aber auch und gerade auf den Balearen in den letzten Jahren viel bewegt. Jeder Immobilieneigentümer sollte die wichtigsten Aspekte kennen und berücksichtigen.

6 Lösungsansätze

Die oben angesprochenen Problemfelder sind nur die wichtigsten von vielen. Dieses Buch will das Bewusstsein für die angeschnittenen Themen schärfen, praxisnützliche Beschreibungen und Analysen liefern, aber auch Lösungsansätze darlegen. Abgesehen von Lösungen für Detailfragen bestehen zwei übergeordnete Konzepte, die wir zum Vorteil der Mandanten in Stellung bringen:



6.1 Rechtliche und steuerliche Gestaltungsberatung

Der nichtresidente (deutsche) Eigentümer einer Immobilie in Spanien sieht sich zumindest drei Regelwerken gegenüber, die sich in zuweilen extrem komplexer Weise wechselseitig bedingen, ergänzen und manchmal auch widersprechen: die deutsche Gesetzgebung, die spanische Gesetzgebung und das übergeordnete Doppelbesteuerungsabkommen. Eine Beratung, die lediglich eine oder zwei dieser Regelwerke berücksichtigt, ist unvollständig und in höchstem Maße risikoträchtig.

Dazu kommt, dass viele steuerliche Themen in den rechtlichen Bereich hineinspielen oder von diesem abhängig sind. Deutlich wird dies an Beispielen wie der Novelle des Tourismusgesetzes, die für die Umsatzsteuer-Strategie in der Ferienvermietung eine vollkommen neue Situation schafft (siehe Sonderteil Ferienvermietung).

Ein anderes Beispiel ist die Nutzung des Nießbrauchs als Instrument für die steueroptimierte Gestaltung von Immobilieneigentum: Der Mandant will nicht nur wissen, wieviel Steuern er damit spart, sondern auch, welche rechtlichen Auswirkungen eine entsprechende Struktur für ihn hat.

Die genannten Beispiele sind ein gewichtiges Argument, um die rechtliche und steuerliche Beratung/Betreuung beim Immobilienkauf einem zentralen Ansprechpartner anzuvertrauen, immer vorausgesetzt, dass dieser über ausreichende Ressourcen verfügt, alle Bereiche kompetent abzudecken. Aus unserer Praxiserfahrung wissen wir, dass Fehler in dieser Anfangsphase des Immobilien-Engagements auf fremdem Boden – mit anderen Gesetzen, anderen Rahmenbedingungen, anderen Verfahren – sehr oft auf die mangelnde Koordination und Kommunikation zwischen den spezialisierten Sachbearbeitern zurückzuführen ist. Die zentrale Betreuung durch ein einziges Büro reduziert die Wahrscheinlichkeit solcher Fehler beträchtlich.

In jedem Fall gilt für den Erwerber einer Immobilie: Neben der umfänglichen Due Diligence zur Klärung der zivil- und baurechtlichen Sachverhalte (s. hierzu auch unsere Veröffentlichung: „*Vermeidung von Risiken beim Immobilienerwerb*“

auf Mallorca“ ISBN 978-3-7392-5263-6) bedarf es einer ausgewogenen, steuerlich optimierten Konzeption. Dabei legen wir insbesondere Wert auf einen hohen Schutz durch die Anwendung der Vorschriften des geltenden DBA.

6.2 Die digitale Lösung

Eine korrekte steuerliche Bearbeitung hat viele Hürden zu überwinden. Komplexität lauert zuweilen in unvermuteten Bereichen, wie sich am spanischen System der Besteuerung von Mieteinnahmen bei Nichtresidenten deutlich darlegen lässt. European@ccounting hat erhebliche Ressourcen in die Erarbeitung eines Prozesses investiert, der dabei hilft, die genannten Hürden zu überwinden.

Eines der Grundprobleme besteht darin, dass die Erträge aus Immobilien in beiden Ländern zu deklarieren sind, und zwar jeweils nach nationaler Steuergesetzgebung. Daraus ergibt sich die zwingende Notwendigkeit, dass der spanische und deutsche steuerliche Betreuer miteinander kommunizieren können. Eine zentrale Zielsetzung der „digitalen Lösung“ ist es, den Aufwand dafür entscheidend zu reduzieren.

Erreicht wird das, indem schon die Bearbeitung in Spanien mit Blick auf die Erfordernisse der deutschen Erklärung erfolgt. Annahme, Bearbeitung und Ablage der Belege erfolgen durch zweisprachige Sachbearbeiter, und zwar zur Gänze auf digitaler Basis. Danach steht sowohl dem Mandanten wie seinem Steuerberater das gesamte nötige Material online zur Verfügung. Nur in Ausnahmefällen ist eine direkte klärende Absprache zwischen dem spanischen und dem deutschen Büro nötig, denn die Unterlagen werden dem Berater in Deutschland quasi mundfertig vorgesetzt.

Damit wird auch die Fehlerwahrscheinlichkeit gemindert, die ihre Ursache zumeist in Kommunikationsproblemen hat, z.B. den Schwierigkeiten des deutschen Beraters, spanische Erklärungen und Belege zu interpretieren.



7 Abschlussbemerkung und Danksagung

Um es vorwegzunehmen: Die schiere Komplexität der besprochenen Themen hat zur Folge, dass viele Detailfragen zwangsläufig unbeantwortet bleiben. Wir sind aber sicher, dass wir mit den gebotenen Inhalten dem Leser ein solides Instrument in die Hand geben, um Problembereiche zu erkennen und dem ausgewählten Berater die richtigen Fragen zu stellen, was dabei helfen sollte, die Qualität der Betreuung zu beurteilen.

Der Herausgeber dankt einem kompetenten Autorenteam für die hervorragende Mitarbeit an diesem Buch. Der besondere Dank ergeht an Prof. Dr. Heribert Heckschen des Notariats Heckschen & Van De Loo in Dresden, an Saskia und Dominic Porta von der Rechtsanwaltskanzlei Porta & Associates in Palma de Mallorca sowie Dr. Simone Wick und Tim Wöhler von Dierkes Partner in Hamburg, die dem Herausgeber großzügigerweise erlauben, sich mit ihrer Fachkompetenz zu schmücken. Ebenfalls gebührt Thomas Fitzner, dem langjährigen Assistenten der Geschäftsführung, ein großes Dankeschön für die Beiträge, die er mit Unterstützung seiner Kollegen für dieses Buch verfasst hat.

Ein weiteres Dankeschön gilt schließlich den drei prominenten Gastautoren, die im folgenden Kapitel ihre fundierten Beobachtungen zum Immobilienmarkt sowie der Situation der Ferienvermietung auf den Balearen darlegen.

Dem Leser wünschen wir eine erkenntnisreiche und entscheidungsnützliche Lektüre.

Der Herausgeber
Willi Plattes

B. Gastbeiträge

1 Mallorcas Immobilienmarkt erfindet sich neu

Lutz Minkner

Der Autor ist Geschäftsführer und Inhaber von Minkner & Partner, einer auf Mallorca spezialisierten Immobilienagentur mit 4 Niederlassungen auf der Insel und über 1.200 Objekten im Angebot.

In den von internationalen Investoren begehrten Wohnlagen, hauptsächlich im Südwesten der Insel, aber auch im Süden, Südosten und Nordosten, wird seit drei bis vier Jahren wieder gebaut. Die Bauwirtschaft schreibt schwarze Zahlen, wenn sie auch beklagt, dass die derzeitige Linksinregierung Straßenbauprojekte gestoppt oder abgespeckt habe, Hotelanlagen aufgrund von Änderungen des Tourismusgesetzes ausliefen und auch kaum Mehrfamilienhäuser gebaut würden, obwohl die Nachfrage nach bezahlbarem Wohnraum hoch sei. Die positiven Ergebnisse der Bauwirtschaft und darauf fußend die Schaffung von 5.000 neuen Arbeitsplätzen am Bau beruht u.a. auf der Errichtung hochklassiger Villen und Apartmentanlagen durch nationale und internationale Bauträger für internationale Käufer.

Vorab ein paar Zahlen: Im vergangenen Jahr 2016 wurden nach Feststellungen des spanischen Statistikinstituts auf der Grundlage von Erhebungen bei den Grundbuchämtern und Notaren auf den Balearen 12.200 Immobilien mit einem Gesamtvolumen von 3,5 Milliarden € verkauft, wobei ein Drittel der Käufer als Ausländer ausgewiesen ist. Wahrscheinlich sind es deutlich mehr, denn viele ausländische Investoren bedienen sich zum Kauf einer spanischen Gesellschaftsform und werden dann in der Statistik als Inlandsinvestitionen geführt.

Vom Gesamtimmobilienumsatz 2016 auf den Balearen dürften ausländische Käufer etwa 1,5 Milliarden investiert haben, da die durchschnittlichen Kaufpreise internationaler Käufer deutlich über denen von spanischen Käufern liegen. Diese ausländischen Käufer kommen zu über 40 % aus dem deutschsprachigen Raum (Deutschland, Österreich, Schweiz), zu 19 % aus Großbritannien und zu 6 % aus Schweden.



Bei den Käufern von Mallorca-Immobilien unterscheiden wir zwischen den privaten Nutzern und den gewerblichen Bauträgern. Das Profil der privaten Nutzer hat sich in den letzten Jahren deutlich verändert: Die Käufer sind jünger geworden. Stammt die Käufer noch vor 10 – 15 Jahren überwiegend aus der Altersgruppe 60 Plus, sind die Käufer heute meist zwischen 40 und 50 Jahre alt. Es handelt sich überwiegend um Angehörige des Mittelstandes mit ihren Familien, also Freiberufler und Unternehmer aus Handel, Handwerk und Dienstleistung.

Für die meisten dient die Mallorca-Immobilie zunächst als Ferienwohnsitz, wobei manche auch schon beim Erwerb daran denken, die Immobilie zu einem späteren Zeitpunkt als Dauerwohnsitz zu nutzen. Deutlich angestiegen ist die Gruppe der sehr vermögenden Privatnutzer, die weltweit über mehrere Wohnsitze verfügen, zwischen denen sie pendeln.

Was wird gekauft? Die Wahrnehmung der Öffentlichkeit entspricht da nicht der Realität: Es sind nicht nur die Luxusvillen im mehrstelligen Millionenbereich, sondern es wird in jedem Preissegment gut verkauft – von der Wohnung am Meer über eine Golfvilla am Golfplatz oder ein großzügiges Landhaus bis hin zur Luxusvilla in erster Meereslinie. So unterschiedlich die Lebenssituationen und finanziellen Möglichkeiten der Käufer sind, so unterschiedlich sieht auch die Immobilie aus, für die man sich schlussendlich entscheidet.

Eines aber haben alle Käufer gemeinsam: Sie suchen und kaufen Qualität – in Bezug auf Lage, Architektur und Ausstattung. Die Käufer wohnen in ihren Heimatländern auf hohem Niveau und wollen diese Standards auch in den Ferien oder im Alter nicht missen. Und damit wird auch gleich der Bogen geschlagen zu den gewerblichen Bauträgern, die derzeit auf Mallorca Baugrundstücke oder Sanierungsobjekte erwerben. Sie müssen bei ihren Investitionsentscheidungen den Nachfragemarkt genau dieser Käufergruppen im Auge haben und befriedigen.

Marktveränderungen werden natürlich immer von Angebot und Nachfrage bestimmt. In den Jahren der abflauenden Krise, insbesondere in den Jahren 2010 – 2013, hatten wir auf Mallorca einen Käufermarkt, das heißt das

Angebot war deutlich größer als die Nachfrage. Spanische Käufer – Spanien hat mit etwa 85 % die höchste Eigentumsquote in Europa – hatten vor der Krise ihre Immobilien überwiegend mit variablem Zins finanziert und mussten nun vielfach mit Verlust verkaufen, um der Zwangsversteigerung zu entgehen. So kamen in sehr kurzer Zeit viele Zweithandimmobilien auf den Markt, die Preise fielen, bei Verhandlungen gab es viel Spielraum. Gleichzeitig wurde kaum neu gebaut, da das für Investoren zu riskant erschien. Eine gute Zeit für Käufer. Gute Gebrauchtimmobilien sind inzwischen verkauft. Das Angebot wird knapper. Die Preise ziehen an. In einigen Marktsegmenten wandelt sich der Käufermarkt zum Verkäufermarkt. Also – viele Veränderungen im Markt. Mallorca erfindet sich neu.

Welche Chancen bieten sich derzeit deutschen Investoren? Der Wandel des Käufermarktes zum Verkäufermarkt ist für Investoren immer ein guter Zeitpunkt für ein Investment (es sei denn er gehört zu den Glücklichen und Mutigen, die in der Krisen- und Nachkrisenzeit antizyklisch kaufen konnten). Nehmen wir zunächst den privaten Nutzer. Für ihn ist heute ein guter Investitionszeitpunkt: In seinem Herkunftsland läuft die Wirtschaft rund, sein Unternehmen schreibt gute schwarze Zahlen, er hat sich einen soliden Wohlstand erarbeitet, die Ausbildung seiner Kinder ist gesichert oder abgeschlossen, aber für sein Kapital gibt es in Deutschland kaum solide und sichere Anlagen. Die Mallorca-Immobilie wird als werthaltige Investition mit etwas Renditepotenzial angesehen und oben drauf gibt es noch die emotionale Rendite, die da heißt: Gewinn von Lebensqualität.

Für den gewerblichen Investor ist es ebenfalls ein guter Zeitpunkt: Seine Bau-träger-Kalkulation oder Deckungsbeitragsrechnung führt meist zu einer Rendite von 20 % - 30 %. Allerdings: Auch hier liegt der Schlüssel zum Erfolg im Einkauf. Baugrundstücke für Geschossflächenbau in guten Lagen gibt es fast nicht mehr. Baugrundstücke für Villen mit Meerblick sind ebenfalls ausverkauft. Das führt in Urbanisationen wie Pto. Andratx, Bordinat, Costa d'en Blanes, Santa Ponsa zu Quadratmeterpreisen für Bauland von 1.500,00 € bis 3.000,00 € und mehr. Baut der Bau-träger dann auf einem solchen Grundstück von z.B. 1.000 m² eine 400 m²-Villa, kommt man schon zu Gestehungskosten zwischen 3 Mio. € und



5 Mio. €, was die derzeitigen Verkaufspreise solcher Luxusvillen in Top-Lagen erklärt. Mallorcas Immobilienmarkt erfindet sich neu.

Da es kaum noch freie Baugrundstücke mit Meerblick gibt, wird oft auf den Kauf gebrauchter Immobilien in Top-Lagen ausgewichen, um die Althäuser zu sanieren oder abzureißen und neu zu bauen. Die Gestehungskosten werden dadurch allerdings nicht geringer, eher höher. Investoren haben deshalb heute oft andere Grundstücke im Blick, nämlich Baugrundstücke nicht weit vom Meer in grünen Villenwohnlagen. Hier gibt es noch ein Angebot um 500,00 €/m², und man kann diese meist ebenen Grundstücke auch kostengünstiger bebauen und eine neue Villa mit guten Standards für 1,5 Mio. € bis 2 Mio. € liefern, die auch eine solide Bauträgerrendite bringt.

Wohin wird sich der Markt entwickeln? Mallorca ist derzeit angesagt wie kaum eine andere Feriendestination im Süden Europas. Das hat auch negative Folgen, die zu Diskussionen über Begrenzung der Tourismuszahlen und Neubau von Hotels sowie Einschränkungen bei der Genehmigungserteilung für Ferienwohnungen führt. Allerdings: Mallorca profitiert heute vom Wegfall anderer Destinationen wegen Terrorismusgefahr und sonstiger politischer Umstände. Dies wird kein Dauerzustand sein, und Mallorcas Tourismus wird nicht auf ewig diese Zuwächse haben.

Im Immobilienbereich gibt es eine weiter steigende Nachfrage nach Qualitätsimmobilien in allen Preissegmenten. Minkner & Partner sowie die Mitbewerber, die im Markt eine Rolle spielen, stellen für das nicht abgeschlossene Jahr 2017 Umsatzsteigerungen im zweistelligen Prozentbereich fest – sowohl was die Stückzahl als auch das Gesamtvolumen betrifft. Die Anfragesituation, die erst 2018 zu Abschlüssen führen wird, zeigt ebenfalls eine deutliche Aufwärtskurve.

Mein persönlicher Ratschlag: Jetzt ist ein guter Kaufzeitpunkt mit realistischen Preisen, niedrigen Zinsen und Wertsteigerungspotenzial. Lassen Sie sich nicht von Sonne und Meer blenden, sondern ziehen Sie erfahrene Makler, Rechtsanwälte und Steuerberater hinzu und handeln überlegt, um dann wirklich Ihre Immobilie auf Mallorca genießen zu können.

2 Die Professionalisierung des Ferienhausmarktes auf Mallorca

Ralf zur Linde

Der Autor ist geschäftsführender Gesellschafter der Agentur Fincallorca GmbH, die auf Mallorca mehr als 1.000 Objekte zur Ferienvermietung anbietet.

Mallorcas Ferienhausmarkt hat sich in den vergangenen Jahren stark verändert. Am offenkundigsten wird dies am Grad der Professionalisierung innerhalb der vier direkt mit diesem Markt verwobenen Bedingungsfelder, nämlich der Nachfrage der Kunden, dem Angebot der Eigentümer, den Vermittlungsplattformen und der damit einhergehenden Regulierung durch den Gesetzgeber.

Die Nachfrage nach Ferienhäusern auf Mallorca hat sich in den vergangenen rund 20 Jahren mindestens versiebenfacht. Mit dieser zunächst rein quantitativen Erhöhung stiegen aber im gleichen Maße auch die qualitativen Kundenansprüche. Vor allem Wiederholungstäter, die über Jahre hinweg verschiedene Ferienhäuser mieten, erlangen auf diese Weise eine zunehmende Produktkenntnis und haben sich sozusagen autodidaktisch professionalisiert.

Während ein Fincaurlaub bis in die frühen 2000er hinein noch als ausreichend exotisch galt, um als Kunde das eine oder andere "typisch südländische" Wehwechen am Objekt (stark schwankender Wasserdruck, häufige Stromausfälle, Ameisenstraßen uvm.) eher wohlwollend in Kauf zu nehmen, ist die Erwartungshaltung heute eine ganz andere. Gebucht werden vorwiegend hochwertige Häuser auf einem vergleichsweise Vier- bis Fünf-Sterne-Niveau, bei denen man sich über schwankenden Wasserdruck keine Gedanken mehr machen möchte.

Auf der Eigentümerseite wurde diese Entwicklung schnell erkannt und man hat sich den neuen Anforderungen offensiv gestellt. Die Folge war und ist ein regelrechtes Wettrüsten der Fincas im Buhlen um die meisten Belegungs Nächte. Und so finden Kunden in ihrer Urlaubsfinca heute nicht nur einen gleichmäßigeren Wasserdruck und weniger Ameisenstraßen, sondern mittlerweile



zunehmend auch eine Klimaanlage in allen Schlafzimmern, einen beheizbaren Pool, freien WLAN-Zugang, Heizpilze auf der Terrasse, ein Carport für den Mietwagen uvm.

Als Folge dieser Entwicklung mussten sich auch die Vermittlungsplattformen professionalisieren. Eigentümer wollen heute ihre nunmehr aufgewertete Finca im rechten Licht und somit ausreichend konkurrenzfähig dargestellt wissen. Und potentielle Objekt-Interessenten kann man heute ohnehin nicht mehr mit einer Handvoll gering aufgelöster Fotos und einem kurzen, aus dem Ärmel geschüttelten Text abspeisen. Und so sind Fotostrecken von mind. 40-50 hochaufgelösten, professionellen Objektfotos ebenso nötig wie ein Drohnentfilm in 4K-Qualität, ein Video vom Innenbereich, ein dreidimensionaler Grundrissplan, eine ausführliche Beschreibung aller Ausstattungsdetails, die Angabe der metergenauen GPS-Daten und eben auch ein valider Belegungsplan, der eine echte Live-Verfügbarkeit darstellen muss.

Das immer größer werdende Ferienhausangebot hatte und hat natürlich erhebliche gesellschaftliche, steuerliche und politische Effekte auf die Insel. Und so musste sich auch der Gesetzgeber professionalisieren. Es galt nicht nur die quantitativen Ausmaße im Auge zu behalten, sondern sich auch hinsichtlich qualitativer Kriterien professionell aufzustellen. Erste Gehversuche unternahm die Tourismusbehörde um die Jahrtausendwende mit der Einführung der ETV-Plakette, der offiziellen Vermietlizenz, in deren Rahmen bereits erste Mindestanforderungen (Orangensaftpresse in der Küche, Spiegel im Flur usw.) formuliert und geprüft wurden.

Im Lauf der Jahre wurden die Anforderungskataloge für Ferienhäuser stetig erweitert; und obwohl die letzte Novellierung des Tourismusgesetzes im Sommer 2017 mit einer Lizenzierungssperre von rund einem Jahr beginnt, werden eben diese Anforderungen abermals (unter anderem durch steuer- und sogar baurechtliche Aspekte) aufgestockt. Die Professionalisierung des Gesetzgebers geht indes sogar soweit, dass die Vermittlungsplattformen in verschiedenen Bereichen in die rechtliche Verantwortung genommen werden.

Und obwohl der Gesetzgeber mit der Novellierung aufgrund der stetig wachsenden Touristenzahlen eine maximale Bettenzahl auf Mallorca definiert hat, mag es zwar einen quantitativen Dämpfer geben, auf die fortschreitende Professionalisierung an sich wird dies aber keinen Effekt haben. Denn wer sein Ferienhaus wenig professionell betreibt, wird seine Bettlizenzen früher oder später an einen anderen Ferienhausbetreiber verlieren.

Dafür wird die ebenfalls im Sommer 2017 auch für Ferienimmobilien eingeführte Bettenbörse sorgen. Und da sich gerade der Ferienhaus- und Fincaurlauber auf Mallorca ein gutes Produkt durchaus etwas kosten lässt, ist auch weiterhin von steigenden Renditen auszugehen. Auf Mallorca sind das übrigens im Durchschnitt knapp 50,00 € pro Person und Nacht und im höherpreisigen Luxussegment sogar bis zu 100,00 €. Ein Objekt mit fünf Doppelschlafzimmern bringt es somit schnell auf einen Nachtpreis von 500,00 € bis 1.000,00 €. Bei rund 120 bis 180 gebuchten Saisonnächten sind somit Mieteinnahmen von 100.000,00 € im Jahr keine Seltenheit.

Da derartig hohe Renditen heute in wenigen immobilienbezogenen Marktsegmenten relativ sicher zu erwirtschaften sind, werden so auch weiterhin Investoren auf den Plan gerufen, die die Chance der Teilnahme am Ferienhaushausgeschäft auf Mallorca wahrnehmen möchten. Insbesondere aufgrund der letzten Gesetzesnovelle gilt es aber, etwaige Fallstricke und Risiken zu kennen. Zum einen muss bedacht werden, dass künftig ausschließlich Immobilien mit einem Alter von fünf Jahren touristisch vermietet werden dürfen. Zum anderen legen die Inselräte während der oben erwähnten Lizenzierungssperre Zonen fest, innerhalb derer neue Vermietlizenzen beantragt werden können. Es ist zu erwarten, dass diese Zonifizierung im Sommer 2018 abgeschlossen sein wird. Darüber hinaus soll – ebenfalls nach Ablauf der Lizenzierungssperre – die Zahl an Ferienunterkünften pro Eigentümer auf drei Einheiten begrenzt werden.

Mein persönlicher Ratschlag: Während letztere Maßnahme vor allem einem massenhaft-spekulativen Vorgehen einen Riegel verschieben soll und den „durchschnittlichen“ Ein-Ferienhaus-Besitzer nicht tangieren wird, haben die beiden vorgenannten Punkte aber erheblichen Einfluss auf die etwaige Investition in ein Ferienhaus. Wer also eine Finca auf Mallorca betreiben will, aber



noch nicht entschlossen ist, ob er eine Bestandsfinca erwerben oder lieber selbst bauen möchte, sollte sich auf jeden Fall für den Erwerb einer bestehenden Finca entscheiden. Denn während ein Neubau durch die enorm verzögerte Aufnahme des Mietgeschäfts die Rendite überaus negativ beeinflussen würde, sorgt eine mindestens fünf Jahre alte Bestandsfinca sofort für die gewünschten Umsätze. Und wer sich zudem noch nicht sicher ist, in welcher Region Mallorcas er eine Finca erwerben möchte, sollte das Ende der Lizenzierungssperre im Sommer 2018 abwarten. So kann man als Investor ausschließen, dass das Objekt am Ende nicht außerhalb der lizenzierungsfähigen Zone liegt und der Vermietbetrieb somit gar nicht erst aufgenommen werden könnte.

Wer hingegen ganz auf Nummer Sicher gehen und sich nicht von etwaigen Fristen und Lagen abhängig machen möchte, dem bleibt eigentlich nur eines: gleich eine Finca mit bestehender Lizenz kaufen! Denn die genannten Punkte beziehen sich ausschließlich auf neu zu vergebende Lizenzen. Aufgrund der deutlich höheren und eben auch sicheren Renditemöglichkeit solch altlizenzierter Objekte ist aber schon jetzt eine signifikante Preissteigerung dieser touristisch verwertbaren Immobilien erkennbar. Inselweit gibt es davon aktuell rund 15.000 Stück.

3 Mallorca-Immobilien als Kapitalanlage

Ralf Spielvogel

Der Autor ist Geschäftsführer von Porta Mallorquina Real Estate, einem Unternehmen der internationalen Porta Mondial Gruppe. Das Immobilienunternehmen zählt mit acht Standorten auf Mallorca zu den führenden Maklern der Insel.

Der Markt für Ferienimmobilien auf Mallorca zieht wieder deutlich an. Seit 2014 steigen die offiziellen Verkaufszahlen auf den Balearen von Jahr zu Jahr zweistellig. Zu verdanken ist die positive Immobilienmarktentwicklung auf Mallorca, Ibiza und Menorca in erster Linie ausländischen Käufern von Ferienimmobilien. Nach einer Analyse des staatlichen Statistikinstituts INE liegt der Ausländeranteil unter den Wohnimmobilienkäufern auf den Balearen bei rund 33 % und damit knapp 20 % über dem Landesdurchschnitt.

Das bedeutet: Jede dritte Wohnimmobilie, die auf Mallorca oder den Nachbarinseln den Besitzer gewechselt hat, war eine Immobilie, die ein Nichtspanier erworben hat. Diese Ferienimmobilien werden laut INE vor allem von deutschen Käufern erworben. Diese Gruppe stellt mit 36 % den größten Anteil der ausländischen Käufer dar. Die zweitstärkste Gruppe bildet Großbritannien mit 18,8 %, gefolgt von Schweden mit 5,9 %. Insgesamt investierten ausländische Immobilienkäufer 2016 rund 1,6 Mrd. €. Mallorca stellt hierbei den Hauptmarkt auf den Balearen dar.

Die hohe Nachfrage wirkt sich auch auf das Preisniveau aus. Bereits zum dritten Mal analysierte das Freiburger STI Center for Real Estate Studies im Auftrag von Porta Mallorquina Real Estate den Ferienimmobilienmarkt auf Mallorca. Datengrundlage bildeten 4.711 Immobilienangebote der fünf größten Makler der Insel, die hinsichtlich Preis, Lage und Ausstattung näher untersucht wurden.

In ihrer unabhängigen Marktstudie stellten die Wissenschaftler fest, dass das Immobilienangebot auf Mallorca sich im Wesentlichen auf die westlichen Regionen und die Hauptstadt konzentriert, knapp zwei Drittel der angebotenen



Immobilien liegen im Südwesten, Nordwesten sowie in und um die Hauptstadt Palma.

2017 macht sich die gestiegene Nachfrage nach Mallorca-Immobilien erstmals inselweit bemerkbar. Den größten Preissprung verzeichnen die Analysten mit 15 % in der Region Nordost, hier stieg der durchschnittliche Quadratmeterpreis auf 4.070,00 € (Vorjahr 3.530,00 €).

Die Region Südwest bleibt auch im laufenden Jahr die teuerste Region auf Mallorca, hier stieg der durchschnittliche Quadratmeterpreis von 5.150,00 € auf 5.800,00 €, was einer Steigerungsrate von +13 % im Vergleich zum Vorjahr entspricht. Als günstigste Region 2017 löste die Inselmitte mit einem durchschnittlichen Quadratmeterpreis von 3.070,00 € die Region Süd ab, die in den Vorjahren die günstigsten Einstiegspreise bot.

Als einen Hauptpreistreiber machten die Marktforscher den Meerblick aus. Inselweit ermittelte das STI Center for Real Estate Studies einen durchschnittlichen Aufschlag für den begehrten Blick aufs Mittelmeer in Höhe von rund 30%. Nicht nur Immobilienkäufer sind bereit, für den begehrten Blick einen kräftigen Aufschlag zu bezahlen, sondern auch die Urlaubsgäste, die bevorzugt Immobilien mit Meerblick buchen. So kann sich die Mehrinvestition schnell in Form von höherer Rendite für den Investor auszahlen.

Aufgrund des strengen spanischen Küstenschutzgesetzes und restriktiven Bauvorschriften auf den Balearen sind Immobilien in erster Meereslinie begrenzt und entsprechend begehrt. Diese Premiumlage kann je nach Region den Wert einer Immobilie nahezu verdoppeln, wie zum Beispiel im Süden, wo der Aufschlag für erste Meereslinie mit Panoramablick im Durchschnitt 109% beträgt. Am günstigsten wird die erste Meereslinie derzeit im Nordosten angeboten, hier beträgt der Aufschlag im Schnitt nur 22 %. Am teuersten ist die direkte Küsten- oder Strandlage in der auch sonst hochpreisigen Region Südwest mit durchschnittlich 8.110,00 € pro Quadratmeter.

Trotz der Preissteigerungen gibt das STI Center for Real Estates für Mallorca weiterhin grünes Licht für Investoren. Als Grund führen die Marktforscher

unter anderem die europaweit gute Erreichbarkeit und das vielseitige touristische Angebot an, aber auch die politische Lage fließt mittlerweile in die Bewertung von Ferienimmobilienmärkten ein.

Mallorca ist hier nahezu eine Insel der Glückseligkeit, die aufgrund ihrer geografischen Lage von Flüchtlingsströmen verschont bleibt und aktuell auch keine politischen oder religiösen Unruhen erlebt. Den Effekt konnte man bereits 2016 beobachten, als die Insel mit rund 11 Millionen Touristen einen neuen Gästerekord verzeichnen konnte, von dem nicht nur die Hotels, sondern auch die Ferienvermieter kräftig profitierten. Seit 2014 bietet Porta Mallorquina Real Estate gemeinsam mit ihrer Schwestergesellschaft „*Porta Holiday*“ ihren Kunden alles aus einer Hand an: Kauf, Langzeitmiete und Ferienvermietung.

Zusätzliche Einnahmen aus Ferienvermietung ziehen auch eine neue Klientel nach Mallorca, die Kapitalanleger. Bei der Auswahl einer passenden Immobilie ist auf die Lage, Umgebung und Substanz zu achten. Neben den lukrativen Einnahmen ist Ferienvermietung auch mit laufenden Kosten verbunden, wie zum Beispiel Haus- und Poolreinigung, Gartenpflege, Müllabfuhr, Grundsteuer etc. In der Regel betragen diese rund 30 % bis 40 % der Bruttoeinnahmen.

Ein hilfreiches Tool zur Orientierung ist der „*Porta Holiday Renditerechner*“. Hier können Kaufsumme, Kaufnebenkosten und die laufenden Einnahmen ins Verhältnis zu den Kosten gesetzt werden und so die Bruttorendite berechnet werden. Die Durchschnittsrenditen liegen je nach Investitionssumme, Lage, Ausstattung und Auslastung zwischen 2 % und 6 %. Der Renditerechner steht kostenfrei zum Download auf den Websites von Porta Mallorquina und Porta Holiday bereit.

2017 ist festzustellen, dass die Käufer heute schneller entscheiden als noch vor ein bis zwei Jahren. Trotz Preissteigerungen liegen die Quadratmeterpreise auf Mallorca im Durchschnitt noch deutlich unter denen von anderen europäischen Hotspots wie Saint Tropez, der Amalfi-Küste oder auch Ibiza. Aus diesem Grund ist der Zeitpunkt für eine Investition günstig, da mit einem entsprechendem Wertsteigerungspotenzial zu rechnen ist.

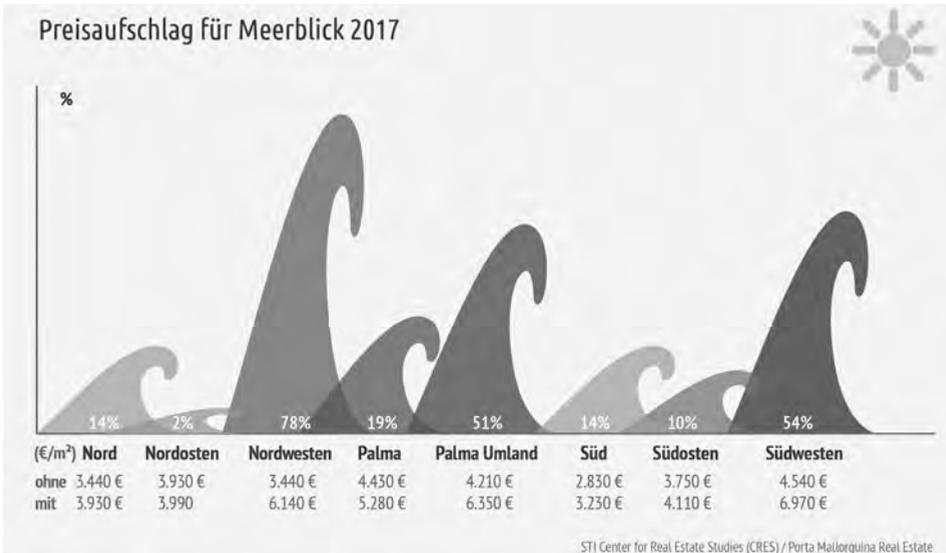


Abbildung 01: Mallorca-Immobilien - Preisauflschlag für Meerblick 2017

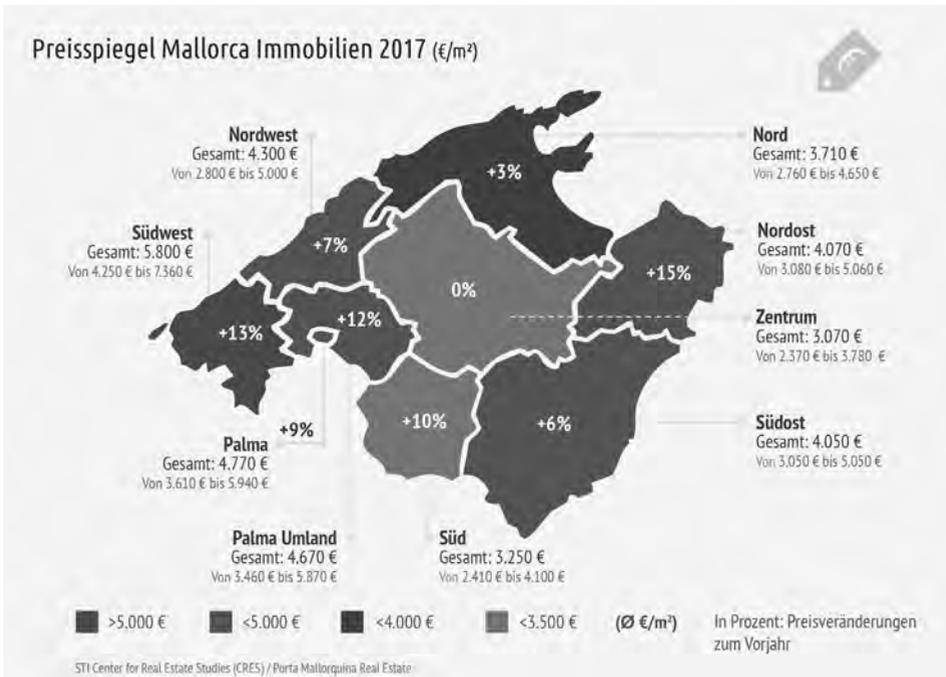


Abbildung 02: Mallorca-Immobilien - Preisspiegel 2017

Veränderung durchschnittliche Quadratmeterpreise pro Region 2016/2017



Region	2016	2017	Veränderung
Nord	3.610 €	3.710 €	+3%
Nordost	3.530 €	4.070 €	+15%
Nordwest	4.030 €	4.300 €	+7%
Palma	4.390 €	4.770 €	+9%
Palma Umland	4.180 €	4.670 €	+12%
Süd	2.960 €	3.250 €	+10%
Südost	3.810 €	4.050 €	+6%
Südwest	5.150 €	5.800 €	+13%
Zentrum	3.070 €	3.070 €	-

STI Center for Real Estate Studies (CRES) / Porta Mallorca Real Estate

Abbildung 03: Mallorca-Immobilien - durchschnittliche m²-Preise Pro Region 2016/2017

Preisübersicht Luxusimmobilien 2017 (€/m²)

	Preis Durchschnitt	von	bis
Nord	8.150 €	6.222 €	12.000 €
Nordost	7.418 €	6.071 €	12.500 €
Nordwest	8.280 €	6.006 €	14.133 €
Palma	8.163 €	6.111 €	19.210 €
Palma Umland	8.163 €	6.052 €	15.660 €
Süd	7.822 €	6.053 €	18.900 €
Südost	7.797 €	6.089 €	14.130 €
Südwest	9.064 €	6.004 €	20.526 €
Zentrum	7.228 €	6.044 €	9.483 €



STI Center for Real Estate Studies (CRES) / Porta Mallorca Real Estate

Abbildung 04: Mallorca-Immobilien - Preisübersicht Luxusimmobilien 2017



C. Umfassendes Update zur Ferienvermietung

1 Das neue Tourismusgesetz

1.1 Politische Hintergründe

Zur Überraschung auch von Insidern hat die aktuelle balearische Regierung noch im Sommer 2017 – normalerweise eine Periode kollektiven Stillstands – das Tourismusgesetz reformiert und damit ein heftig diskutiertes und extrem heikles Thema auf neue legale Beine gestellt.

Seit 2012 bedarf es auf Mallorca für die Ferienvermietung einer Lizenz. Maßgebende Grundlage dafür sind das Tourismusgesetz der Balearischen Inseln 8/2012 vom 19. Juli und die entsprechenden Verordnungen. Das Gesetz aus dem Jahr 2012 erlaubte die Vermietung je nach Art der Immobilie in freistehenden Einfamilien-, Reihen- und Zwischenhäusern. Die Vermietung von Wohnungen in Mehrfamilienhäusern oder einzelnen Zimmern war hingegen nicht erlaubt.

Im Juli 2017 hat die Balearen-Regierung eine Gesetzesänderung verabschiedet, die am 01. August 2017 in Kraft getreten ist. Drei Gründe waren maßgeblich, dass sich die linksgrüne Koalition und ihr Partner, die Protestpartei Podemos, zu teilweise radikalen Maßnahmen gezwungen sahen:

- ▶ Der Boom der Ferienvermietung trocknet den Markt für die normale Wohnvermietung aus, die Mieten sind entsprechend in die Höhe gegangen. Personen ohne Immobilieneigentum – darunter auch Saisonkräfte der Tourismusbranche – haben große Schwierigkeiten, bezahlbare Wohnungen zu finden.
- ▶ In der Gesellschaft macht sich zunehmend das Gefühl breit, dass die Ressourcen und die Infrastruktur Mallorcas einen weiteren Anstieg der Besucherzahlen nicht verkraften. Zu den wenigen Möglichkeiten einer freien Gesellschaft, den Besucherstrom zu steuern, gehört die Limitierung der Bettenzahl für Urlauber. Von dieser Begrenzung war die Ferienvermietung bislang ausgenommen.



Aber früher war die Ferienvermietung auch nur ein Nischenprodukt und fiel daher nicht ins Gewicht. Das hat sich binnen weniger Jahre radikal geändert.

- ▶ Der wichtigste Wirtschaftssektor der Inseln, nämlich die Hotelindustrie, fühlt sich von der neuen Konkurrenz bedroht, zumal ein erheblicher Teil der Ferienvermietung illegal erfolgt (z.B. alle Ferienwohnungen, da bisher nicht legalisierbar). 2016 befanden sich auf den Balearen 45.250 Objekte bzw. über 183.000 Plätze in der Ferienvermietung, wovon lediglich knapp ein Drittel eine Lizenz vorweisen konnten (Quelle: Asociación de Apartamentos Turísticos y Viviendas de Alquiler de Temporada en Baleares). Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass zwei Drittel der Ferienvermietungsplätze illegal vermietet wurden.

Zugleich haben auch die Steuerbehörden begonnen, auf die neue Dimension des Phänomens Ferienvermietung zu reagieren. Dies findet seinen Niederschlag in einem erhöhten Prüfungsdruck sowie in Maßnahmen wie der Erhöhung der Touristensteuer um 100 % per 2018.

1.2 Neue Definition der „Ferienvermietung“

Im neuen Tourismusgesetz wurde die Definition der Ferienvermietung verschärft. In Hinkunft gilt jede Vermietung eines Wohnobjekts für Zeiträume von weniger als 30 Tagen automatisch als Ferienvermietung. Damit ist nun eine eindeutige Abgrenzung zum Wohnraumvermietungsgesetz (LAU) gegeben. Vermietungen von über 30 Tagen fallen damit grundsätzlich erstmal unter das LAU, was aber auch bedeutet, dass die Voraussetzungen dieses Gesetzes zu erfüllen sind. Unter anderem sind dies etwa die Erhebung einer Kautions, die mindestens einer Monatsmiete entspricht, sowie der Abschluss eines schriftlichen Mietvertrags.

Ein weiterer Indikator ist die Vermarktung: Jegliche Bewerbung über „*touristische Vertriebskanäle*“ macht eine kurzfristige Vermietung zur Ferienvermietung, wobei auch die Definition dieser Kanäle erweitert wurde: „*Jegliches Trägermedium, über das kurzzeitige Mieten ermöglicht werden*“. Damit hält

sich die Behörde die Möglichkeit offen, bei allem möglichen Arten der Bewerbung eine Ferienvermietung festzustellen (etwa über soziale Netzwerke wie Facebook oder Twitter).

1.3 Liberalisierung, Obergrenze und Moratorium

Bisher war die Ferienvermietung von Wohnungen verboten. Hier sieht das neue Tourismusgesetz eine entscheidende Liberalisierung vor. Allerdings wird diese Modalität einer Serie von Einschränkungen unterworfen, von denen eine der wichtigsten noch nicht definiert ist: Maximal ein Jahr – bis Ende Juli 2018 – haben die regionalen Behörde (Inselräte, Stadt Palma) Zeit, um festzulegen, in welchen Zonen die Ferienvermietung für welche Arten von Immobilien (Häuser, Wohnungen, Zimmer) erlaubt und in welchen definitiv verboten werden soll. Eine komplette Freigabe würde einer zentralen Zielsetzung des neuen Gesetzes widersprechen, nämlich der Entspannung des Marktes der normalen Wohnvermietung.

In den „*Verbotzonen*“ kann zwar die bisher bestehende legale Ferienvermietung weiter betrieben werden, jedoch werden sowohl Wohnungen verboten als auch generell keine neuen Lizenzen für Ferienimmobilien erteilt, die ansonsten alle Voraussetzungen erfüllen würden.

Andererseits kann in den später dafür ausgewiesenen Gebieten auch die eigene Wohnung vermietet werden, wobei hier die Besonderheit besteht, dass – sofern der Eigentümer in der Wohnung verbleibt –, auch zimmerweise vermietet werden kann, was in allen anderen Annahmefällen ja ausdrücklich verboten ist. Dafür muss es sich neben weiteren Voraussetzungen um den eigenen Hauptwohnsitz handeln und die Vermietung darf nur an bis zu 60 Tagen eines Kalenderjahres erfolgen.

Mit dem Gesagten verbunden ist eine Begrenzung der Gültigkeitsdauer aller Lizenzen für Wohnungen – nicht für andere Ferienimmobilien – auf voraussichtlich 5 Jahre. Dies hängt damit zusammen, dass die Flächennutzungspläne, in denen die Ja- und Nein-Zonen für die Ferienvermietung von Wohnungen ausgewiesen werden, geändert werden können und somit denkbar ist, dass



aus einer Nein-Zone eine Ja-Zone wird und umgekehrt. Für Eigentümer von Ferienimmobilien bringt dies eine erhebliche Planungsunsicherheit mit sich. Zumindest für Palma besteht Klarheit, und zwar in Form einer politischen Willensbekundung, die Ferienvermietung von Wohnungen im gesamten Stadtgebiet oder zumindest weiten Teilen davon – insbesondere im Zentrum – komplett zu verbieten.

Ebenso wird eine Gesamt-Obergrenze für die auf den Balearen angebotenen Gästebetten beschlossen. Bislang war von dieser Obergrenze mit wenigen Ausnahmen nur das Hotelgewerbe betroffen und die Zahl der Gästebetten in Privatunterkünften von der Deckelung ausgenommen. Das ändert sich nun, wobei jedoch noch unklar ist, wo die künftige Obergrenze genau liegen soll. Momentan liegt die Latte gesamthaft bei 435.000 Plätzen, doch aufgrund der etwas komplizierten Funktionsweise der Bettenbörse ist diese Zahl nicht in Stein gemeißelt.

Um nun den Eigentümern von Häusern, die theoretisch sofort Bettenplätze erwerben könnten, keinen Vorsprung zu geben, hat die Behörde ein generelles Moratorium beschlossen: Seit 01. August 2017 werden keine neuen Anträge auf die Lizenz für die Ferienvermietung angenommen. Erst wenn die oben beschriebene Gebietsaufteilung beschlossen ist, wird der Schalter wieder geöffnet, aber auch die Hand aufgehoben: Genau wie im Hotelgewerbe müssen ab diesem Zeitpunkt Übernachtungsplätze (bzw. die Genehmigungen dafür) käuflich erworben werden, nämlich von der Bettenbörse des Tourismusministeriums. Einmal erworbene Plätze können dann weiter veräußert werden. Es ist also davon auszugehen, dass sich in diesem Bereich ein reger Sekundärmarkt entwickeln wird. Aber bei der Übertragung ist Vorsicht geboten, da diese nur unter gewissen Voraussetzungen erfolgen kann und die verwaltungsrechtlichen Vorschriften beachtet werden müssen.

Die Bettenplatz-Börse stellt sicher, dass die Gesamtzahl der Gästebetten die beschlossene Obergrenze nicht übersteigt. Ist bis zum Ablauf der oben genannten Frist (Ende Juli 2018) die Zonen-Unterteilung nicht erfolgt, endet das Moratorium und wird die Anmeldung zur Ferienvermietung wieder möglich sein, allerdings mit der Einschränkung, dass die Unterscheidung gemäß

der alten Gesetzeslage nach Art der Immobilie wieder auflebt. Dies hätte zur Folge, dass lediglich freistehende Einfamilien-, Reihen- und Zwischenhäuser zur Anmeldung zugelassen wären und Wohnungen sowie einzelne Zimmerplätze nicht. Insofern ist zu hoffen, dass die Behörden mit der Gebietsausweisung rechtzeitig fertig werden.

1.4 Übergangsregelung für Bestandsobjekte

Großer Wert wurde auf die Feststellung gelegt, dass Eigentümer, die bereits einen Antrag gestellt oder eine Lizenz erhalten haben, von den Änderungen nur teilweise betroffen sind. An der Erlaubnis zur Ferienvermietung, die ja bereits per Abgabe des Antrags besteht, ändert sich a priori nichts. Jedoch müssen die Eigentümer bzw. Betreiber im Rahmen einer Übergangsregelung die neuen Bestimmungen erfüllen. Manche dieser Bestimmungen werden umgehend wirksam, z.B. die Verpflichtung, bei jeglicher Bewerbung der Ferienimmobilie die Nummer der Lizenz bzw. des Eingangsregisters des Lizenzantrags anzugeben. Für die Erfüllung anderer der neuen Verpflichtungen wird eine Frist gewährt, z.B. für das künftig verpflichtende Vorliegen eines Energieausweises sowie der Erfüllung der damit verbundenen Mindestanforderungen an die Energieeffizienz der Immobilie.

1.5 Allgemeine Voraussetzungen

Die Immobilie muss als Wohnraum ausgewiesen sein. Anknüpfungspunkt ist daher nun nicht mehr die Art der Immobilie, sondern ihre Nutzungsart. Somit fallen zunächst auch Wohnungen unter das neue Gesetz.

- ▶ Pro Eigentümer sind maximal drei Immobilien zugelassen (sofern nicht durch Verordnung anders geregelt).
- ▶ Mindestalter der Immobilie: 5 Jahre (sofern nicht durch Verordnung anders geregelt). Vorher muss die Immobilie privat genutzt worden sein, d.h. Eigennutzung oder normale Wohnvermietung. Neubauten sind daher zunächst 5 Jahre für die Ferienvermietung „gesperrt“.



- ▶ Grundsätzlich darf nur die gesamte Immobilie an einen Vertragspartner ferienvermietet werden. Eine Ausnahmeregelung besteht für Hauptwohnsitz-Immobilien, deren Eigentümer 2 Monate im Jahr unter bestimmten Voraussetzungen auch zimmerweise vermieten dürfen.
- ▶ Energieausweis (certificado de eficiencia energética) mit bestimmten Mindestanforderungen je nach Alter der Immobilie.
- ▶ Individuelle Zähler der Versorgungsunternehmen (Strom, Wasser, Gas)
- ▶ Gültige Bewohnbarkeitsbescheinigung (cédula de habitabilidad). Sofern die Immobilie einer Ausnahmeregelung unterliegt: Bescheinigung der Gemeinde, dass keine Bewohnbarkeitsbescheinigung erforderlich ist.
- ▶ Haftpflichtversicherung – die private Haftpflichtversicherung reicht generell nicht aus.
- ▶ Umgehende Meldung der Gästedaten an die Polizei.
- ▶ Telefonische Erreichbarkeit des Vermieters rund um die Uhr.
- ▶ Regelmäßige Reinigung, Zuverfügungstellung von Bettwäsche, Handtüchern und Hausrat, usw.
- ▶ Einhaltung arbeitsrechtlicher, baurechtlicher, unternehmerischer und steuerlicher Vorschriften. Diese sind zwar bereits durch andere Gesetze geregelt, doch kann die Nichteinhaltung nach dem neuen Tourismusgesetz zusätzlich zur Folge haben, dass das Tourismusministerium die Genehmigung zur Ferienvermietung verweigert oder eine bestehende entzieht.
- ▶ Bei neuen Objekten: Erwerb der Gästeplätze von der Bettenbörse.

1.6 Voraussetzungen ausschließlich für Wohnungen

Zu den Voraussetzungen, um Wohnungen als Ferienunterkünfte anzubieten, gehören u.a.:

- ▶ Lage in einer Zone, in der Ferienvermietung von Wohnungen erlaubt ist.
- ▶ Explizite Erlaubnis der Eigentümergemeinschaft.
- ▶ Feriengäste müssen schriftlich über die Hausordnung und weitere Umstände informiert werden, der Betreiber hat eine erhöhte Verantwortlichkeit gegenüber der Eigentümergemeinschaft.
- ▶ Pflicht zur Aufforderung zur Räumung innerhalb von 24 Stunden, wenn Feriengäste die Hausordnung nicht einhalten.
- ▶ Haftpflichtversicherung für Sach- und Personenschäden, die den Feriengästen entstehen können, aber zusätzlich auch für Schäden, die Feriengäste am Gemeinschaftseigentum verursachen.
- ▶ Erreichbarkeit rund um die Uhr nicht nur für die Gäste, sondern auch für die Eigentümergemeinschaft.

1.7 Behördenfreundliche Umsetzungsregelung

Weitere Änderungen können dramatische Auswirkungen auf die praktische Durchsetzbarkeit des Gesetzes haben. Genau damit haperte es ja bisher, sodass einer massiven Vermietung nicht registrierter – und nicht registrierbarer – Ferienimmobilien eine winzige Zahl von Inspektoren gegenüberstand, für die jedes Verfahren ein aufwendiges Projekt mit unsicherem Ausgang war. Von 2012 bis 2016 sind bei der Tourismusbehörde insgesamt 1.124 Anzeigen wegen angeblich illegaler Ferienvermietung auf Mallorca eingegangen, davon mündeten lediglich 313 in einer Bestrafung, also karge 28 %. Angesichts von schätzungsweise 45.000 Ferienimmobilien war somit das Risiko im Verhältnis zum erzielbaren Gewinn für viele illegale Betreiber durchaus akzeptabel.



Eine Reihe von Neuerungen soll das ändern. An erster Stelle steht eine neue Strafregelung, die für einige der als „*schwer*“ eingestuften Vergehen (z.B. Vermieten ohne Lizenz) eine Mindeststrafe von 20.001,00 € vorsieht, während bisher allgemein für Vergehen dieser Kategorie deutlich geringere Strafen die Regel waren. Neu ist auch, das Falschangaben oder Fehler bei Anmeldung der Ferienvermietung mit teilweise sehr hohen Strafen geahndet werden können. Daher sollte bereits vor der Antragstellung gründlich geprüft werden, ob alle Voraussetzungen vorliegen.

Ein anderer Kniff, den schon die Steuerbehörde angewendet hat, ist die teilweise Auslagerung der Kontrollfunktion. Um die unzureichende Zahl von Inspektoren zu kompensieren, bürdet das neue Gesetz den Vermittlungsagenturen die Pflicht auf, die Legalität des Angebots zu kontrollieren und zu wahren. Agenturen, die für illegale Angebote werben, haben mit Strafen zu rechnen, die bis zu 400.000,00 € betragen können.

Ein öffentlich einsehbares elektronisches Verzeichnis soll nicht nur ihnen die Möglichkeit geben, Lizenznummern zu verifizieren, sondern werden illegale Betreiber auch verwundbar gegen Nachstellungen durch Privatpersonen machen, da diese wahrscheinlich schon ab Oktober jede Lizenznummer mittels einer eigener „*App*“ des Tourismusministeriums auf ihre Richtigkeit prüfen können. Nach unserer Einschätzung hat dieses elektronische Tool das Potenzial zur Wunderwaffe, mit der eine Trendwende in der Ferienvermietung hin zu mehr Gesetzestreue möglich ist – sofern auch andere Faktoren mitspielen.

Nicht weniger bedeutsam ist die Umkehr der Beweislast im Fall einer Anzeige. Wenn von Ferienvermietung oder touristischer Vermietung gesprochen wird, so sind damit nach dem neuen Gesetz alle tage- oder wochenweise Vermietungen von unter 30 Tagen gemeint. Dabei wurde eine Vermutungswirkung neu eingeführt, die eindeutig regelt, dass von einer touristischen Vermietung ausgegangen wird, sofern die Vermietungsdauer weniger als die besagten 30 Tage beträgt, es sei denn, man kann gegenüber der Behörde das Gegenteil beweisen. Diese Beweisführung wird aber in den meisten Fällen unmöglich sein. Alleine diese Neuerung wird die Bearbeitungskapazität der Behörde

selbst dann schlagartig erhöhen, wenn kein einziger zusätzlicher Beamter auf das Thema angesetzt wird.

1.8 Probleme mit Lizenznummern

Mit dem neuen Tourismusgesetz erhalten die Lizenznummern eine erhöhte Bedeutung. Daher fällt auch mehr ins Gewicht, was wir in unserer Praxiserfahrung festgestellt haben, nämlich dass viele Anträge nicht korrekt mit einem Eingangs-Aktenzeichen versehen wurden, die bis Erteilung der Lizenz als provisorische Lizenznummer genutzt werden kann (z.B. bei der Bewerbung in Portalen anzugeben). Betroffenen wird dringend geraten, im Tourismusministerium vorstellig zu werden und sich nachträglich eine Nummer ausstellen zu lassen, die ja auch für die Nachverfolgung des Vorgangs unerlässlich ist.

1.9 Nachteil für „ruhende Lizenzen“

Etliche Gemeinden haben die in ihrem Verantwortungsbereich anfallenden Steuern und Gebühren (Grundsteuer, Müllgebühr, usw.) für angemeldete Ferienimmobilien empfindlich angehoben. Daraus ergibt sich die Erwartung, dass „*ruhende Lizenzen*“ (z.B. vor dem Moratorium rasch beantragt „*für den Fall*“) Mehrkosten mit sich bringen und die dadurch blockierten Nächtigungsplätze früher oder später an die Bettenbörse zurückfallen werden. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass das Tourismusministerium logischerweise die Gemeinden über alle in deren Gebiet erteilten Lizenzen informiert.

1.10 So funktioniert die Anmeldung/Abmeldung

Obwohl aufgrund des erwähnten Moratoriums von der Behörde derzeit (Oktober 2017) keine Anmeldungen für die Ferienvermietung entgegengenommen werden, halten wir eine kurze Klarstellung für sinnvoll. Was gemeinhin als Antrag auf Erteilung einer Lizenz zur Ferienvermietung bezeichnet wird, ist in Wahrheit etwas anderes, nämlich eine „*Eidesstattliche Versicherung über die Aufnahme der Aktivität*“ (Declaración responsable de inicio de la actividad - kurz DRIAT). Mit dieser teilt der Immobilieneigentümer mit, dass er alle Voraussetzungen erfüllt und mit der Ferienvermietung beginnt. Nach einigen Monaten, manchmal auch Jahren, kommt dann ein Inspektor von der Behörde



unangemeldet zu Besuch, um die Richtigkeit der Angaben zu prüfen, wonach entschieden wird, ob die Aktivität fortgesetzt werden darf.

An diesem Verfahren ändert sich grundsätzlich nichts. Allerdings wird es durch die Notwendigkeit, in Hinkunft Bettenplätze zu erwerben, komplizierter und wegen verschärfter Strafregelungen auch heikler. Durch die neu eingeführte Beweislastumkehr läuft man nämlich Gefahr, dass man sich durch die Antragsstellung quasi selber anzeigt, sofern nicht alle Voraussetzungen erfüllt werden. Es empfiehlt sich daher schon vor Antragstellung eine umfassende Prüfung, um die teilweise hohen Strafen zu vermeiden.

1.11 Anzeigen und Strafen

Das neue Gesetz und das geplante Online-Verzeichnis der Genehmigungen werden es Privatpersonen sehr einfach machen, illegale Ferienvermietung anzuzeigen. Dies sollten sich Immobilieneigentümer vor allem im Hinblick auf ihre Erpressbarkeit bewusst werden. Zwar müssen Anzeigen eine bestimmte Mindestinformation zur illegal vermieteten Immobilie enthalten und sie können auch nicht anonym gestellt werden. Doch ist kein persönlicher Gang zum Ministerium nötig, eine E-Mail reicht. Darüber hinaus ist die Behörde an die datenschutzrechtlichen Bestimmungen gebunden, womit der Anzeigende keine Preisgabe seiner Identität fürchten muss.

Das Gesagte ist Grund genug, einen Blick auf die neue Strafregelung zu werfen. Das Tourismusgesetz der Balearischen Inseln unterscheidet dabei zwischen leichten, schweren und sehr schweren Verstößen. Insgesamt sind im Gesetz über 50 mögliche Verstöße aufgelistet.

- ▶ Leichte Verstöße – Beispiel: Das Fehlen des offiziellen Beschwerdeformulars für die Gäste. Strafe: Bis zu 4.000,00 €.
- ▶ Schwere Verstöße – Beispiel: Das Unterlassen der Benachrichtigung der zuständigen Tourismusbehörde über einen Inhaber- oder Betreiberwechsel der Einrichtung. Strafe: 4.001,00 € bis 40.000,00 €.

- ▶ Sehr schwere Verstöße – Beispiel: Falschangabe von wesentlichen Aspekten bei der Anmeldung der touristischen Aktivität (DRIAT). Strafe: 40.001,00 € bis 400.000,00 €.

Neu eingeführt wurde in der Strafkategorie „*schwere Verstöße*“ die Heraufsetzung der Mindeststrafe, sofern die Ferienvermietung nicht angemeldet wurde oder aber die Ferienvermietung angemeldet wurde, jedoch die gesetzlichen Voraussetzungen nicht vorliegen oder die Feriengäste in schwerer Weise gegen die Hausordnung verstoßen. In all diesen Fällen beträgt die Mindeststrafe nun 20.001,00 €. Als begleitende Maßnahme kann bei schweren Verstößen vorübergehend die Erlaubnis zur Ferienvermietung entzogen werden.

Unter die Kategorie „*sehr schwere Verstöße*“ fällt die Vermarktung von Ferienunterkünften, die nicht angemeldet sind, oder die Vermarktung ohne Angabe der entsprechenden Registernummer der Ferienunterkunft. Auch wenn diese Regelungen ganz klar gegen die marktführenden Online-Plattformen gerichtet sind, so ist eine Bestrafung in dieser Kategorie gegen jeden denkbar, der touristische Unterkünfte vermarktet. Dies kann insbesondere Maklerunternehmen und Printmedien betreffen, aber auch Radiostationen, die entsprechende Werbung schalten, als auch die Privatperson, die bei der Vermarktung der Vermietung nicht die ausreichende Vorsicht walten lässt.

Als begleitende Maßnahme kann bei sehr schweren Verstößen sogar die endgültige Schließung der touristischen Aktivität angeordnet werden.

Aus einem leichten Verstoß kann auch ein schwerer Verstoß und aus einem schweren Verstoß kann sogar ein sehr schwerer Verstoß werden, wenn der Verantwortliche in der jeweils niedrigeren Bußgeldkategorie zwölf Monate zuvor rechtskräftig sanktioniert wurde und der strafbegründende Sachverhalt danach immer noch besteht. So kann zum Beispiel aus einem Bußgeld von bis zu 4.000,00 € nach 24 Monaten auch ein Bußgeld von bis zu 400.000,00 € werden.



1.12 Hinweis auf detaillierte Darlegung

Dieses Kapitel vermittelt einen Überblick sowie relevante Einzelheiten des neuen Tourismusgesetzes. Eine weitaus detailliertere Darstellung unseres Mitautors, des Rechtsanwalts und Abogado Dominic Porta, finden Interessenten in Form einer ausführlichen Informationsdepesche auf unserer Web www.europeanaccounting.net unter „Aktuelles“ - „Depeschen“.

2 Erhöhung der Touristensteuer

Seit 01. Juli 2016 hebt die balearische Steuerbehörde (ATIB) eine Steuer ein, die im Volksmund „*Impuesto turístico*“ oder auch „*Ecotasa*“ genannt wird und offiziell „*Steuer auf touristische Aufenthalte*“ heißt. Es handelt sich um eine Nächtigungsabgabe ähnlich der andernorts bekannten Kurtaxe. Diese gilt auch für Gäste, die private Unterkünfte mieten. Im Fall der Ferienvermietung wird diese Abgabe von den Betreibern/Eigentümern der Ferienimmobilien eingehoben und danach ans Finanzamt abgeführt, ihnen ist somit die Rolle des „*Eintreibers*“ auferlegt. Aufgrund der Option einer Pauschalbesteuerung ist der administrative Aufwand dafür jedoch sehr gering, und auch die Beträge waren bislang niedrig.

Zu niedrig für den Geschmack der Regierung, die den herrschenden Boom nutzt, um auch die Kassenlage zu verbessern. Somit wurde per 2018 eine generelle Verdopplung beschlossen. Da die detaillierte Verordnung noch aussteht, können wir nur eine vorläufige Analyse anbieten:

Für das Jahr 2017 wird sich für Eigentümer mit Ferienvermietung in der Option Pauschalbesteuerung nichts ändern, somit können sie bis Jahresende von ihren Gästen weiterhin dieselben Beträge kassieren und werden im Frühjahr 2018 einen pauschalen Steuerbetrag bezahlen, der noch nach der alten Formel errechnet wurde, nämlich gemäß Bettenzahl und dem Zeitraum, in dem die Immobilie zur Vermietung angeboten wird.

Ab dem 01. Januar 2018 müssen die Eigentümer einerseits beim Einheben der Steuer die neuen Tarife kassieren, können andererseits aber auch schon die neue Pauschalsteuer als Kosten ansetzen. Der Betrag ist ja anhand einer

vorgegebenen Formel präzise errechenbar. Bezüglich der tatsächlichen Einzahlung ans Finanzamt wird sich die Erhöhung bei der Pauschalbesteuerung in der Ferienvermietung erst 2019 bemerkbar machen.

Bei Redaktionsschluss waren keine weiteren Details bekannt sind. Dabei sei auch angemerkt, dass ATIB lediglich im ersten Jahr nach der Anmeldung einen Zahlungsbescheid an den Zahlungspflichtigen schickt und daher für die Folgejahre die Einrichtung eines automatischen Einzugs empfohlen wird. Andernfalls müsste der Zahlungspflichtige das Amtsblatt nach den entsprechenden Daten durchforsten.

Nähere Einzelheiten über das grundsätzliche Funktionieren der Touristensteuer werden in „K. *Balearische Touristensteuer*“ auf Seite 267 dargelegt.

3 Praxiserfahrungen mit Behörden

3.1 Eigene Erfahrungen und Tendenzen

Gerade in der Ferienvermietung war und ist die Kluft zwischen Theorie und Praxis enorm. Während sich einerseits Behörden und Politiker in Ankündigungen überbieten, wie sie den Boom unter Kontrolle bringen wollen, war andererseits in der Praxis bislang wenig davon zu bemerken. Allerdings ist damit zu rechnen, dass in ausgesuchten Problembereichen gelegentlich eine Aktion mit außerordentlicher Schärfe umgesetzt wird, wie es im Zusammenhang mit der Ferienvermietung schon im Bereich der Umsatzsteuer geschehen ist. Die staatliche Steuerbehörde AEAT zeigte wenig Milde angesichts der Schwierigkeiten, die Privatpersonen und manche Berater mit der zum Teil hochkomplexen IVA-Problematik hatten und setzte Hunderte Verfahren in Gang, die hohe Nachzahlungen zur Folge hatten. Bei diesem Thema waren wir intensiv involviert und konnten durch unser länderübergreifende Wissen einiges zum Rechtsfrieden zwischen Vermietern, Vermittlern und Behörde beitragen.

Ein ähnliches „*Massaker*“ ist zu erwarten, sollte die Sozialversicherung damit beginnen, die korrekte Anmeldung von Finca-Eigentümern zu prüfen, die Ferienvermietung als gewerbliche Tätigkeit betreiben. Unser Ratschlag: Selbst wer sich entschließt, Risiken einzugehen, sollte zumindest über die Themen im



Bilde sein und sich nicht durch Unwissenheit in eine Gefahr begeben, deren Ausmaß dann auch schwer abschätzbar ist.

Generell ist damit zu rechnen, dass die Ferienvermietung alleine aufgrund der Ausmaße des Phänomens (1,5 Millionen Gäste im Jahr 2016) nach und nach eine erhöhte Aufmerksamkeit aller Behörden – auch der Steuerbehörden im Ausland – auf sich ziehen wird. Das betrifft zum Beispiel auch die für das Baurecht verantwortlichen Stellen: Auf Mallorca werden 80 % aller Verstöße im ländlichen Bereich bei Ferienimmobilien registriert. So entsteht durch die neue Transparenz auch in diesem Bereich die Gefahr erhöhter behördlicher Aufmerksamkeit und Fokussierung.

3.2 Umsatzsteuerfreie Ferienvermietung

Eine umsatzsteuerfreie Ferienvermietung gibt es im Grunde nicht, denn das Wohnvermietungsgesetz (LAU) schließt die Ferienvermietung von ihrem Regelwerk grundsätzlich aus. Steuerlich existieren nur die umsatzsteuerpflichtige Ferienvermietung und die umsatzsteuerbefreite Wohnvermietung.

Die Überschneidung unterschiedlicher Gesetzgebungen ermöglicht jedoch, dass man laut Tourismusgesetz Ferienvermietung und laut Steuergesetz Wohnvermietung betreibt. Der springende Punkt ist die Werbung, die für das Tourismusgesetz ein entscheidendes und für das Umsatzsteuergesetz gar kein Kriterium ist.

Für unterschiedliche Interpretationen sorgen Bestimmungen im alten und neuen Tourismusgesetz bezüglich der Dienstleistungen, die Ferienvermieter für ihre Gäste erbringen müssen. Man könnte zum Schluss gelangen, dass die Erfüllung dieser Bestimmungen automatisch zu einer Umsatzsteuerpflicht führt.

Die gute Nachricht: In der Praxis betrachtet die staatliche Steuerbehörde die umsatzsteuerfreie Ferienvermietung als den Normalfall. Tatsächlich nimmt AEAT vorzugsweise all jene Eigentümer unter die Lupe, die umsatzsteuerpflichtige Ferienvermietung betreiben, um zu prüfen, ob beantragte

Umsatzsteuerrückerstattungen zu Recht erfolgen. Darum müssen diese Eigentümer nachweisen, dass sie die Voraussetzungen erfüllen, d.h. touristische Dienstleistungen während des Aufenthaltes des Gastes erbringen. Aus praktischen Erwägungen ist nur in seltenen Ausnahmefällen damit zu rechnen, dass die Behörde sich die Mühe macht, dem Eigentümer einer Ferienimmobilie eine Umsatzsteuerpflicht nachzuweisen.



read different



D. Grundlagen

1 Unterschiedliche Besteuerungsverfahren

Bei fast jeder unserer Erstberatungen bezüglich Gestaltungen und Fragen über die steuerliche und rechtliche Behandlung der hier beschriebenen Themen steht am Anfang seitens des Mandanten die Feststellung: „Bei uns in Deutschland machen wir das aber so ...!“

Ohne an dieser Stelle detailliert auf die vielfältigen Unterschiede der Besteuerung zwischen den beiden Ländern einzugehen, bedarf es der Erläuterung zweier ganz wichtiger Unterschiede.

Die deutschen Steuerpflichtigen kennen das „*Veranlagungsverfahren*“ und sind daran gewohnt, da es schon immer so war, dass man vom Finanzamt auf die Abgabe der notwendigen Steuererklärungen hingewiesen wird.

Dieses Veranlagungsverfahren und dieses Vorgehen der deutschen Steuerbehörden sind einem Spanier völlig fremd. Neben dem spanischen Steuerpflichtigen kann auch der normale spanische Steuerberater – selbst wenn er gut Deutsch spricht – mit dem Begriff „*Veranlagungsverfahren*“ in der Regel nichts anfangen.

Zum besseren Verständnis bezeichnen wir die Bearbeitung in der Veranlagungsstelle des deutschen Finanzamtes einmal als „*Diskussionsprozess*“, der sein Ende mit der finalen Steuerfestsetzung findet. Einen solchen Diskussionsprozess gibt es in Spanien nicht, da das System der „*Selbstveranlagung*“ (*autoliquidación*) gesetzlich vorgeschrieben ist.

Weiterhin gibt es in Spanien auch keinen Steuerbescheid!

Anhand der folgenden Beschreibung der spanischen „*autoliquidación*“ wird die komplett unterschiedliche Denk- und Verfahrensstruktur deutlich.



2 Die „autoliquidación“ in Spanien

Die Steuerpflichtigen in Spanien – ob Resident oder Nichtresident – müssen die notwendigen Steuererklärungen im Rahmen der Selbstveranlagung („*autoliquidación*“) abgeben. D.h., der Steuerpflichtige hat folgende Aufgaben in Eigenverantwortung zu erledigen:

- ▶ Er muss selbst recherchieren und ermitteln (lassen), welche Steuern für die von ihm vorgenommenen Tätigkeiten anfallen und welche Steuererklärungen zu erstellen und beim Finanzamt einzureichen sind. Ebenfalls muss er die Höhe der zahlungsfälligen Steuer selbst errechnen. Bei knapp einhundert möglichen unterschiedlichen Steuererklärungen kann das eine anspruchsvolle Aufgabe darstellen.
- ▶ Er hat auch auf die Fristen zur Abgabe der jeweiligen Steuererklärungen zu achten. Möglichkeiten zur Verlängerung der Einreichungsfrist gibt es keine! Ein weiteres Beispiel für eine Regelung, die einem deutschen Steuerpflichtigen oft unverständlich ist.
- ▶ Mit der Einreichung der Erklärung beim Finanzamt ist die zuvor selbst ausgerechnete Steuerlast innerhalb der vorgeschriebenen Fristen an das Finanzamt zu bezahlen. Überschreitungen der Frist können mit Strafen geahndet werden, die bis zu 150 % der Steuersumme ausmachen.

Sollte der Steuerpflichtige ein Einspruchsverfahren anstrengen, besteht keine Möglichkeit, sich den strittigen Steuerbetrag bis zur Entscheidung über den Einspruch stunden zu lassen. Der strittige Steuerbetrag ist auf alle Fälle zu bezahlen und wird bei einem für den Steuerpflichtigen günstigen Ausgang des Verfahrens zzgl. der gesetzlich vorgeschriebenen Zinsen rückerstattet.

Der Steuerpflichtige erhält keinen Steuerbescheid oder eine wie auch immer geartete Mitteilung des Finanzamtes über die Abgabe der eingereichten Erklärung oder die Zahlung der Steuerbeträge. Als Beweis für die Einreichung gibt es den elektronischen Einreichungsnachweis und die Zahlbestätigung der Bank. Diese Belege sollten aufbewahrt werden.

In weiterer Folge bedeutet das für den Steuerpflichtigen, dass erst nach Ablauf der Verjährung letztgültige Sicherheit darüber besteht, ob die Deklaration als korrekt anerkannt wurde oder nicht. Denn das Finanzamt prüft nicht automatisch alle Deklarationen im Detail und teilt – solange kein formelles Verfahren in Gang gesetzt wurde – auch kein positives Prüfergebnis mit, sondern meldet sich beim Steuerpflichtigen nur, wenn Indizien für eine unvollständige oder unkorrekte Deklaration vorliegen.

3 Die „Veranlagung“ in Deutschland

In Deutschland wird die Einkommensteuer (und auch die Körperschaftsteuer) im Wege eines Veranlagungsverfahrens erhoben. Hierfür ist vom Steuerpflichtigen pro Kalenderjahr eine Steuererklärung beim zuständigen Finanzamt einzureichen. Ausnahmen von dieser Erklärungspflicht gibt es für solche Steuerpflichtigen, die nur Einkünfte erzielen, die vollumfänglich dem laufenden Steuerabzug unterliegen wie z.B. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Kapitaleinkünfte. Im Fall der Vermietung oder Verpachtung im Inland ist in jedem Fall eine jährliche Steuererklärung abzugeben. Wird ein Objekt im Ausland vermietet bzw. verpachtet, hängt die weitere Vorgehensweise vom jeweiligen Land ab. Im Fall von Spanien ist (auch) in Deutschland eine jährliche Einkommen- / Körperschaftsteuererklärung einzureichen.

Als Grundregel sind Steuererklärungen in Deutschland auf elektronischem Weg an das jeweils zuständige Finanzamt zu übermitteln. Lediglich in wenigen Ausnahmefällen wird noch die klassische Papierform akzeptiert.

Die Steuererklärung ist grundsätzlich bis zum 31. Mai des Folgejahres (für Besteuerungszeiträume ab 2018 ersetzt durch 31. Juli des Folgejahres) einzureichen. Es besteht die Möglichkeit, einen Antrag auf Fristverlängerung zu stellen und so die Erklärung ohne Verspätungszuschlag zu einem späteren Zeitpunkt an das Finanzamt zu übermitteln. Sofern die Erklärung von einem Steuerberater vorbereitet wird, wird die Frist automatisch bis zum 31. Dezember des Folgejahres (und als Neuregelung für Steuererklärungen ab 2018 bis zum letzten Tag des Februars des zweiten dem Kalenderjahr folgenden Jahres)



verlängert. Das Finanzamt kann die Steuererklärung allerdings auch zu einem vorherigen Zeitpunkt anfordern. Eine Begründung dafür ist nicht erforderlich.

Der Steuerpflichtige hat im Rahmen der Steuererklärung alle Einkünfte getrennt nach den einzelnen Einkunftsarten (Vermietung und Verpachtung, Kapitalvermögen etc.) zu ermitteln und in die jeweiligen Formulare einzutragen. Für jedes Vermietungsobjekt ist dabei eine eigene Anlage „V“ zu erstellen. Dies schließt im Fall von Spanien auch die Einkünfte aus der Vermietung von spanischen Immobilien ein. Für diese sind dann die Anlagen „V“ und „AUS“ auszufüllen. Bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte ist vollumfänglich auf die deutschen Vorschriften abzustellen. Es greifen alle Vorgaben, die auch bei einer inländischen Vermietung zu beachten sind. Eine schlichte Übernahme der nach spanischem Recht ermittelten Beträge ist nicht möglich.

Das Finanzamt prüft im nächsten Schritt die übermittelte Erklärung und die beigelegten Dokumente. Bei Bedarf werden ergänzende Unterlagen oder Informationen angefordert. Schließlich erlässt das Finanzamt einen Steuerbescheid und setzt damit die Steuerlast für das jeweilige Kalenderjahr fest. Ergibt sich eine Nachzahlung, hat der Steuerpflichtige den festgesetzten Betrag bis zum genannten Fälligkeitszeitpunkt zu überweisen. Eine Erstattung wird seitens des Finanzamtes auf das in der Steuererklärung benannte Konto überwiesen.

Sollte der Steuerpflichtige mit dem Bescheid nicht einverstanden sein, kann er innerhalb von einem Monat einen Einspruch einlegen. Das Finanzamt prüft dann nochmals den Sachverhalt und die ergänzend dargelegten Argumente. Hierbei ist zu beachten, dass ein Einspruch keine aufschiebende Wirkung hat: Die vom Finanzamt festgelegte Zahlung ist bis zum Fälligkeitstag zu leisten. Möchte der Steuerpflichtige davon absehen, muss ergänzend ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gestellt werden. Sofern der Steuerpflichtige allerdings nicht Recht bekommt, muss er zusätzlich zur Steuerzahlung noch Zinsen von monatlich 0,5 % leisten.

Eheleute und eingetragene Lebenspartner haben in Deutschland die Wahl, für Einkommensteuerzwecke gemeinsam oder getrennt veranlagt zu werden. Die Entscheidung über die Veranlagungsform kann übrigens jedes Jahr neu getroffen werden.

Welchen Vorteil bringt eine Zusammenveranlagung und somit eine Inanspruchnahme des „*Splittingtarifs*“? Für die Berechnung der Einkommensteuer wird in Deutschland ein progressiver Steuersatz angewandt. Das bedeutet, dass bei höherem Einkommen von einem zusätzlichen Euro Einnahmen ein relativ höherer Steuerbetrag zu zahlen ist als bei einem niedrigeren Einkommen. Die aktuellen Steuersätze 2017 reichen von 14 % bis zu 45 %. Hat nur einer von beiden Ehegatten / eingetragenen Lebenspartnern ein Einkommen, kann der Progressionseffekt abgemildert und somit die Steuerbelastung durch Zusammenveranlagung gesenkt werden. Bei einem zu versteuernden Einkommen von 300.000,00 € und getrennter Veranlagung kommt z.B. die höchste Progressionsstufe zur Anwendung. Für Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag sind rund 125.000,00 € an das Finanzamt zu entrichten. In unserem Beispiel fallen bei Zusammenveranlagung lediglich etwa 115.000,00 € an Steuern an.

4 Allgemeiner Informationsaustausch

Am 29. Oktober 2014 haben 51 Staaten in Berlin ein multilaterales Abkommen über den automatischen Austausch von Informationen in Steuersachen unterzeichnet (Standard für den automatischen Informationsaustausch, AIA). Inzwischen nehmen sogar rund 100 Länder teil. Da auch Deutschland und Spanien zu den teilnehmenden Ländern gehören, stellen wir kurz die Grundkonzeption des Informationsaustausches dar.

Ziel der Staaten ist es, die Steuerflucht zu bekämpfen, indem die Staaten für die Besteuerung wesentliche Daten untereinander austauschen. Wichtig hierbei ist, dass die Datenweitergabe nicht auf Anforderung, sondern – wie der Name schon sagt – automatisch erfolgt.

58 Mitgliedstaaten, darunter Deutschland und Spanien, sind die sogenannten „*Early Adopters*“. In diesen Ländern haben Finanzinstitute seit dem Jahr 2016 begonnen, bestimmte Informationen von Steuerpflichtigen zu sammeln und zusammenzustellen. Dies gilt für sämtliche für die Besteuerung relevanten Daten wie Kontostände, Zins- und Dividendeneinnahmen sowie Erlöse aus Veräußerungsgeschäften von Aktien und anderen Wertpapieren.



Zudem sind Versicherungen, Investmentfonds, Stiftungen und Trusts verpflichtet, einschlägige Daten zusammenzutragen.

In Deutschland ist das Bundeszentralamt für Steuern für die Sammlung und Weitergabe der Daten zuständig.

Sollten z.B. Konten mit Zinseinnahmen in Spanien bestehen, die bislang dem deutschen Finanzamt nicht bekannt sind, ist dringend zu empfehlen, den persönlichen Sachverhalt mit einem Steuerberater oder Rechtsanwalt abzustimmen.

5 Spanische und balearische Vermögensteuer

5.1 Vermögensteuer - weltweit Spitzenreiter

In jede Rentabilitätsberechnung für ein Immobilienprojekt auf den Balearen ist die Vermögensteuer als Kostenfaktor einzurechnen, wobei sich automatisch die Frage nach Gestaltungsmöglichkeiten, d.h. einer Optimierung hinsichtlich der Vermögensteuer ergibt. Diese Möglichkeiten sind vorhanden, ihre Umsatzbarkeit ist jedoch an eine frühzeitige Prüfung des Themas gebunden, idealerweise im Vorfeld des Erwerbs.

Die spanische Vermögensteuer wurde das erste Mal 1977 eingeführt, per 2008 mittels einer Gutschriftregelung deaktiviert und 2011 reaktiviert. Für Balearen-Residenten gilt die Steuerpflicht erst seit 2012 wieder. Mit einer Abschaffung dieser Steuer, die ursprünglich nur für 2011 und 2012 eingehoben werden sollte, rechnet mittelfristig niemand mehr.

Seit 2015 liegt die Vermögensteuer der Balearen im weltweiten Ranking ganz vorn. Nicht nur wurde eine von der Vorgängerregierung beschlossene Erhöhung des persönlichen Freibetrags zurückgenommen – dieser beträgt daher unverändert 700.000,00 € –, sondern es wurden auch neue Steuersätze beschlossen, mit einem Spitzensteuersatz von 3,45 % ab 10.909.915,99 € Für Nichtresidenten hat die balearische Regelung keine Auswirkungen, da sie für ihre Erklärung den nunmehr günstigeren gesamtspanischen Steuersatz in Anspruch nehmen können.

5.2 Steuerpflicht & Bemessungsgrundlage

Kraft Artikel 1 des Gesetzes 19/1991 wird die Vermögensteuer definiert als:
„... eine Abgabe von direkter Art und persönlicher Natur, die auf das Nettovermögen der natürlichen Personen unter den in diesem Gesetz festgelegten Bedingungen angewendet wird.“

Folglich sind alle natürlichen Person mit ihrem Nettovermögen steuerpflichtig.

Wir müssen nunmehr zwischen beschränkter und unbeschränkter Vermögensteuerpflicht unterscheiden. Eine beschränkte Steuerpflicht besteht für in Spanien belegenes Vermögen oder Rechte einer natürlichen Person, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt nicht im spanischen Hoheitsgebiet hat (sog. „Nichtresidenten“).

Die unbeschränkte Steuerpflicht mit ihrem gesamten Weltvermögen betrifft grundsätzlich diejenigen Personen, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt auf spanischem Hoheitsgebiet haben.

Die Bemessungsgrundlage ist das Nettovermögen. Für die Bewertung der Vermögensgegenstände und Rechte kommen unterschiedliche Methoden zur Anwendung, d.h. für Immobilien gilt eine andere Wertfeststellung als für Wertpapiere oder Firmenanteile. Aufwendungen und dingliche Belastungen werden abgezogen. Anschließend sind persönliche Schulden und Verpflichtungen des Steuerpflichtigen abziehbar.

Seit dem Inkrafttreten des neuen DBA zwischen Deutschland und Spanien am 01. Januar 2013 sind deutsche Nichtresidenten in Spanien auch bei indirektem Immobilieneigentum vermögensteuerpflichtig, d.h. wenn sie Anteile an Gesellschaften mit Immobilien in Spanien halten. Das gilt auch für Gesellschaften, die in Spanien aktive Tätigkeiten z.B. als Bauträger ausüben. Nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen greift die Vermögensteuer in diesen Fällen nicht.



5.3 Abzugsfähigkeit von Verbindlichkeiten

Bei Residenten, deren Vermögensteuerpflicht das weltweite Vermögen erfasst, sind jedliche Verbindlichkeiten abzugsfähig sind, gleich welcher Art. Bei einer Prüfung beschränkt sich das Finanzamt lediglich darauf, die Realität dieser Schulden zu prüfen.

Bei Nichtresidenten stellt sich die Sachlage komplexer dar, denn als beschränkt Steuerpflichtige können sie ausschließlich diejenigen Belastungen abziehen, die in einem direkten Zusammenhang mit dem Erwerb der in Spanien belegenen Vermögensgegenständen stehen. Unsere Erfahrungen mit den ersten Prüfungen durch das Finanzamt weisen darauf hin, dass diesbezüglich großer Wert auf die Erfüllung der formellen Anforderungen gelegt wird. Das bedeutet einerseits, dass ein privater Darlehensvertrag möglicherweise nicht ausreicht, um eine Verbindlichkeit zu belegen, da ein solches Dokument nachträglich aufgesetzt werden kann. Lediglich ein „*offizieller Stempel*“ wird als Beleg für die Existenz des Vertrags anerkannt, d.h. dieser muss in irgendeiner Weise notariell oder behördlich bestätigt sein. Mit einem beurkundeten Hypothekendarlehen geht der Steuerpflichtige auf Nummer Sicher, doch gibt es auch andere Möglichkeiten.

Darüber hinaus steht das Finanzamt auf dem Standpunkt, dass auch ein behördlich bestätigter Vertrag noch kein endgültiger Beweis dafür ist, dass ein Darlehen tatsächlich „*gelebt*“ wurde. Daher empfehlen wir unseren Mandanten, auch eindeutige Nachweise für die mit dem Darlehen verbundenen Geldflüsse bereitzuhalten.

Oft wird die Frage gestellt, ob ausländische Hypotheken oder Darlehen ebenfalls die Bemessungsgrundlage der spanischen Vermögensteuer reduzieren. Dazu bestehen verbindliche Rechtsauskünfte der Ministerialabteilung Steuern, z.B. die Auskunft V2480/2007, die festlegt, dass ein Hypothekendarlehen bei einer deutschen Körperschaft im Zusammenhang mit einer Immobilie in Spanien abzugsfähig ist, sofern nachweislich ein direkter Bezug zum Erwerb besteht. Mit anderen Worten: Dem Finanzamt ist egal, woher das Darlehen kommt, solange es alle formellen Voraussetzungen erfüllt.

5.4 Abgabefristen

Wie in Spanien üblich, gilt auch bei der Vermögensteuer das Prinzip der Selbstveranlagung und der Steuerzahlung aufgrund der selbst errechneten und in der Steuererklärung deklarierten Werte und Steuern. Die Steuererklärung muss zwingend online abgegeben werden. Es besteht nur dann eine Abgabepflicht für die Vermögensteuererklärung, wenn sich ein zahlungsfälliger Steuerbetrag ergibt, oder in jedem Fall, wenn der Gesamtwert des steuerbaren und nicht steuerbaren Vermögens vor Abzug der Verbindlichkeiten über 2 Mio. € liegt.

Die Vermögensteuererklärung muss jeweils bis Ende Juni des Folgejahres abgegeben werden: Anders als bei der Einkommensteuer gilt für Residenten wie Nichtresidenten dieselbe Frist. Maßgebend sind die Vermögenswerte zum Stichtag 31. Dezember des zu erklärenden Jahres.

5.5 Regionale Gesetze für Nichtresidenten

Das staatliche Vermögensteuergesetz stellt einen Rahmen dar, innerhalb dessen die autonomen Regionen eigene Regelungen treffen können, konkret bezüglich Freibetrag, Steuersatz, Abzüge und Begünstigungen. Ein im September 2014 ergangenes Urteil der EU bewirkte eine wesentliche Verbesserung für Nichtresidenten, die bislang zwangsläufig der staatlichen Vermögensteuerregelung unterworfen waren. Seit 01. Januar 2015 haben die nicht in Spanien ansässigen Steuerpflichtigen, die in einem anderen EU-Land ansässig sind, nunmehr ein Recht auf die Anwendung der Gesetzgebung jener autonomen Region, in der sich der Großteil der Güter und Rechte befindet, deren Eigentümer sie sind, und für welche die Steuer eingefordert wird, da sie auf spanischem Boden liegen.

Im Allgemeinen regeln autonome Regionen diese Steuer in einer für ihre Steuerpflichtigen günstigeren Weise (z.B. die Region Madrid). Mit der eingangs erwähnten Reform auf den Balearen ist es für die betroffenen Nichtresidenten jedoch vorteilhafter, die staatlichen Steuersätze anzuwenden. Diese Vorgangsweise ist durch den Wortlaut des Gesetzes gedeckt, der besagt, der Steuerpflichtige KANN die Steuerregelungen der autonomen Region anwenden, er muss es aber nicht. Die folgenden Tabellen zeigen den Unterschied und somit den Vorteil.



5.6 Balearische Vermögensteuertabelle

Bemessungsgrundlage bis	Steuerbetrag	Überschießender Betrag	Steuersatz
0,00 €	0,00 €	170.472,04 €	0,28 %
170.472,04 €	477,32 €	170.465,90 €	0,41 %
340.937,94 €	852,34 €	340.931,71 €	0,69 %
681.869,75 €	3.528,67 €	654.869,76 €	1,24 %
1.336.739,51 €	11.649,06 €	1.390.739,49 €	1,79 %
2.727.479,00 €	36.543,30 €	2.727.479,00 €	2,35 %
5.454.958,00 €	100.639,06 €	5.454.957,99 €	2,90 %
10.909.915,99 €	258.832,84 €	und darüber..	3,45 %

Tabelle 01: Vermögensteuertabelle der Balearen (ab 2015)

5.7 Staatliche Vermögensteuertabelle

Bemessungsgrundlage bis	Steuerbetrag	Überschießender Betrag	Steuersatz
0,00 €	0,00 €	167.129,45 €	0,20 %
167.129,45 €	334,26 €	167.123,43 €	0,30 %
334.252,88 €	835,63 €	334.246,87 €	0,50 %
668.499,75 €	2.506,86 €	668.499,76 €	0,90 %
1.337.999,51 €	8.523,36 €	1.336.999,02 €	1,30 %
2.673.999,01 €	25.904,35 €	2.673.999,02 €	1,70 %
5.347.998,03 €	71.362,33 €	5.347.998,03 €	2,10 %
10.695.996,06 €	183.670,29 €	und darüber..	2,50 %

Tabelle 02: Vermögensteuertabelle Staat

5.8 Vergleichsrechnung Balearen – Staat

Im Folgenden als Beispiel die Steuerberechnung eines zu versteuernden Vermögens von 2 Millionen €. Im Fall eines Nichtresidenten wäre das eine Immobilie im Wert von 2,7 Millionen €, wobei nach Abzug des Residenten wie Nichtresidenten gleichermaßen zustehenden Freibetrags – 700.000,00 € – 2 Millionen € als Bemessungsgrundlage übrig bleiben.

5.9 Vermögensteuer auf 2 Mio. – Balearen:

Berechnungsschritte	Angaben aus der Vermögensteuertabelle	Steuerbetrag
1. Schritt	Aus der Vermögensteuertabelle wird die Steuerlast für das Vermögen von 1.337.999,51 € entnommen	11.649,06 €
2. Schritt	2.000.000,00 € (Vermögen) ./ 1.336.739,51 € (siehe 1.) 636.260,49 € (Restvermögen) multipliziert mit 1,79 % aus der Tabelle, ergibt:	11.275,43 €
Ergebnis	Steuerbelastung für ein Nettovermögen nach Freibeträgen von 2 Mio. € (Addition von 1. und 2. Schritt)	22.924,49 €

Tabelle 03: Vermögensteuer - Balearen - Vermögen 2 Mio. € (ab 2015)

5.10 Vermögensteuer auf 2 Mio. – Staat:

Berechnungsschritte	Angaben aus der Vermögensteuertabelle	Steuerbetrag
1. Schritt	Aus der Vermögensteuertabelle wird die Steuerlast für das Vermögen von 1.337.999,51 € entnommen	8.523,36 €
2. Schritt	2.000.000,00 € (Vermögen) ./ 1.336.999,51 € (siehe 1.) 662.000,49 € (Restvermögen) multipliziert mit 1,3 % aus der Tabelle, ergibt:	8.606,01 €
Ergebnis	Steuerbelastung für ein Nettovermögen nach Freibeträgen von 2 Mio. € (Addition von 1. und 2. Schritt)	17.129,37 €

Tabelle 04: Vermögensteuer - Staatliche - Vermögen 2 Mio. €.



Offensichtlich würde die Besteuerung erheblich geringer ausfallen, wenn die Immobilie auf zwei Eigentümer aufgeteilt wäre, nicht nur aufgrund des Progressionseffekts, sondern auch, weil der Freibetrag jedem Steuerpflichtigen zusteht. In einem solchen Fall würde die Bemessungsgrundlage pro Person nur 650.000,00 € betragen, die Besteuerung würde pro Person laut balearischem Steuersatz 3.308,76 € pro Person betragen (gesamt 6.617,52 €), laut staatlichem Steuersatz 2.414,37,00 € pro Person (gesamt 4.828,73 €).

5.11 Die Deckelung der Vermögensteuer

Für die Vermögensteuer sieht das Gesetz eine Deckelung vor, um zu verhindern, dass Personen mit umfangreichem Vermögen, jedoch im Verhältnis dazu geringem Einkommen eine Konfiszierung ihres Eigentums erleiden. Diese Deckelung gilt allerdings nur für Residenten, denn der Maßstab für die Obergrenze ist die umfassende Einkommensteuer für natürliche Personen (IRPF).

5.12 Die Vermögensteuer bei Gesellschaften

Mit Inkrafttreten des neuen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland-Spanien am 01. Januar 2013 erlangte Spanien das Recht, erstmals für das Jahr 2013 auch auf jene spanischen Immobilien die Vermögensteuer zu erheben, die von deutschen Steuerbürgern indirekt – also über Gesellschaften – gekauft und gehalten wurden und werden.

Dies stellt alle in Deutschland ansässigen Teilhaber von Gesellschaften mit direktem oder indirektem Immobilienbesitz in Spanien vor eine neue Situation, und zwar unabhängig davon, ob es sich bei der spanischen Gesellschaft um eine vermögenshaltende oder um eine gewerblich aktive Gesellschaft handelt. Das heißt, dass auch in Deutschland ansässige Anteilhaber spanischer Bauträgerfirmen ihre Situation prüfen müssen, da das Aktivvermögen derselben logischerweise aus spanischen Immobilien besteht, es sei denn, die Richtlinien der Vermögensteuer erlauben eine Einstufung als steuerbefreites Betriebsvermögen.

Die folgende Auslegung sowohl des DBA als auch der spanischen Vorschriften wird von mehreren verbindlichen Auskünften der Finanzbehörden bestätigt.

Jedoch wurden einige Fragestellungen, die sich aus der Neuerung ergeben, weder von der aktuellen Gesetzgebung, noch durch andere Literatur (einschlägige Gerichtsurteile, verbindliche Auskünfte) eindeutig geregelt. Die Steuerpflichtigen sind somit zu einer Interpretation gezwungen und sehen sich zudem der Gefahr ausgesetzt, dass im Falle einer Auslegung, die von der Finanzbehörde als nicht nachvollziehbar oder gar missbräuchlich angesehen wird, Strafen drohen.

Die European@ccounting hat die Folgen und konkrete Umsetzung der neuen Gesetzeslage sowohl intern als auch im Austausch mit anderen Büros diskutiert, untersucht und im Rahmen eigener verbindlicher Auskünfte gefestigt. Im Folgenden als Orientierungshilfe eine allgemeine Darstellung der Situation.

Auch bei Nichtresidenten setzt die Vermögensteuer erst über dem Freibetrag von 700.000,00 € an. Somit stellt sich die Frage, mit welchen Wertansätzen die Steuerpflicht zu ermitteln ist und aufgrund eines welchen Wertansatzes der indirekte Immobilienbesitz dann effektiv besteuert wird. Im Folgenden drei Grundsituationen und die gemäß vorliegender Entscheidungen angemessene Auslegung der Vorschriften:

5.13 Eigentum einer Immobilie über eine spanische SL

Ein deutscher Steuerbürger hält Anteile an einer spanischen Sociedad Limitada, in deren Anlagevermögen eine Immobilie verbucht ist. Besteuert wird in seinem Fall nicht der Besitz der Immobilie, sondern der Besitz von Anteilen an einer spanischen Kapitalgesellschaft. Somit ist für die Ermittlung der Steuerpflicht wie auch für die Festsetzung der Bemessungsgrundlage und letztlich der Höhe der Steuer der Wert dieser Anteile maßgeblich. Gemäß der gesetzlichen Vorschriften wird dieser Wert bei Gesellschaften, die nicht an der Börse gehandelt werden, auf die folgende Weise ermittelt:

Liegt für das letzte abgeschlossene Geschäftsjahr eine geprüfte Bilanz vor, ist der theoretische Buchwert der Anteile anzusetzen.



Liegt keine geprüfte Bilanz vor oder ist diese negativ ausgefallen, so ist der höchste der folgenden drei Werte anzusetzen:

- ▶ Nominalwert der Beteiligungen
- ▶ Theoretischer Buchwert (Realvermögen minus Verbindlichkeiten) laut der letzten genehmigten Jahresbilanz
- ▶ Kapitalisierung zu 20 % des durchschnittlichen Gewinns der letzten drei abgeschlossenen Geschäftsjahre

5.14 Eigentum einer Immobilie über S.L. und deutsche GmbH

In dieser Konstellation wie auch in jeder anderen Konstellation von Gesellschaften, die zwischen den deutschen Steuerbürger und die spanische Immobilie zwischengeschaltet sind, gilt die Regel, dass die Vermögensteuerpflicht grundsätzlich dann vorliegt, wenn zumindest 50 % des gesamten Anlagevermögens aus spanischen Immobilien besteht.

Ob diese Voraussetzung vorliegt, wird wie folgt ermittelt: Gegenüberstellung jenes Teils der Aktivseite in der deutschen GmbH, der spanische Immobilien repräsentiert, mit jenem Teil, der andere Aktiva repräsentiert. Die spanische Immobilie wird in diesem Fall vom Wert des Gesellschaftskapitals repräsentiert, das in der spanischen SL auf der Passivseite, in der deutschen GmbH auf der Aktivseite der Bilanz verbucht ist.

Sofern der „50-Prozent-Test“ das Ergebnis erbringt, dass prinzipiell eine Vermögensteuerpflicht besteht, ist nun die Bemessungsgrundlage zu ermitteln.

Eine wörtliche Auslegung des Gesetzes hätte zur Konsequenz, dass der vermögensteuerpflichtige deutsche Anteilseigner einer deutschen GmbH als Bemessungsgrundlage 100 % seiner Anteile ansetzen muss, obwohl diese Anteile beispielsweise nur zu 50 % spanische Immobilien repräsentieren. Sofern der Rest des Anlagevermögens aus deutschem Vermögen besteht, würde sich die absurde Situation ergeben, dass der deutsche Steuerbürger auch für das

deutsche Anlagevermögen mit spanischer Vermögensteuer belastet würde, was sowohl dem DBA als auch dem EU-Recht widersprechen würde.

Zu dieser Frage liegt mittlerweile eine verbindliche Auskunft vor (11781-15), die besagt, dass im Fall einer Steuerpflicht der Wert der Anteile jener spanischen Gesellschaft als Bemessungsgrundlage anzusetzen ist, in der sich die Immobilie befindet. Dieser Wert ist nach den spanischen Vermögensteuernormen zu berechnen. Sollte er unter die Freibetragsgrenze von 700.000,00 € rutschen und kein anderer in Spanien vermögensteuerpflichtiger Besitz vorhanden sein, würde somit keine Vermögensteuer anfallen.

Sofern dieser Wert über dem Freibetrag liegt, muss der in Deutschland ansässige GmbH-Teilhaber in Spanien die Vermögensteuer entrichten; jedoch mit der Einschränkung für den Fall, dass eine der weiter unten beschriebenen Freistellungen vorliegt.

5.15 Immobilieneigentum über eine deutsche GmbH

Hier ist ebenfalls der „50-Prozent-Test“ durchzuführen. Falls mindestens 50 % des Anlagevermögens – wie im vorherigen Abschnitt geschildert – aus spanischen Immobilien besteht, fällt die Vermögensteuer an.

5.16 Buchwert oder Marktwert?

Sowohl für den geschilderten „50-Prozent-Test“, wie auch für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage stellt sich die Frage, ob jeweils der Buch- oder der Marktwert zum 31.12. (das ist der Vermögensteuerstichtag) des Erklärungsjahres anzusetzen ist. Nachdem die Bewertungsrichtlinien der Vermögensteuer bezüglich Gesellschaftsanteilen prinzipiell auf den Buchwert abstellen, darf diese Vorgangsweise als logische Auslegung der Vorschriften angesehen werden. Dies wird von Auskunft V1142-11 vom 24. April 2014 prinzipiell bestätigt, allerdings nur für den direkten Besitz von SL-Anteilen durch einen deutschen Steuerbürger. Damit wird die Anwendung dieser Bewertungsmethode auf GmbH-Anteile nicht ausgeschlossen, jedoch wird die GmbH-Frage nicht behandelt, da sich die „*Consultas Vinculantes*“ stets ausschließlich auf den vorgelegten spezifischen Fall beschränken.



5.17 Mögliche Freistellungen

Unter deutschen Steuerpflichtigen kursiert die irrige Meinung, Anteile an einer spanischen Gesellschaft seien schon dann von der Vermögensteuer befreit, wenn diese Gesellschaft einen Angestellten beschäftigt. In Wahrheit ist dies nur eines von mehreren Kriterien. Generell gelten (auch für Nichtresidenten!) die folgenden kumulativen Bedingungen, d.h. jede einzelne muss erfüllt sein, damit die besagten Anteile nicht in die Bemessungsgrundlage für die Vermögensteuer eingerechnet werden:

Prozentsatz der Beteiligung:

Der steuerpflichtige Inhaber muss einen Anteil von 5 % oder mehr halten. Dieser Prozentsatz steigt auf 20 % an, wenn die Berechnung gemeinsam mit den Anteilen des Ehepartners, Verwandte der auf- und absteigenden Linie oder in Nebenlinie zweiten Grades (Verwandtschaftsgruppe) erfolgt, unabhängig davon, ob der Verwandtschaftsgrad durch Blutsverwandtschaft, Affinität (Ehepartner, Schwager, usw.) oder Adoption entsteht.

Leitungsfunktionen und Entlohnung:

Der Steuerpflichtige muss effektive Leitungsfunktionen in der beteiligten Gesellschaft ausüben und dafür eine Entlohnung erhalten, die mehr als 50 % der Gesamtheit seiner Einnahmen aus Arbeit und wirtschaftlichen Aktivitäten ausmacht. Dabei werden die Erträge aus unternehmerischer Tätigkeit, deren zurechenbare Güter und Rechte der Freistellung in der Vermögensteuer unterliegen, nicht mitgerechnet. Die besagten Funktionen können von jeglicher Person der Verwandtschaftsgruppe ausgeübt werden. Für die Ermittlung des Prozentsatzes, der die Entlohnung für Leitungsfunktionen in jeder Körperschaft gegenüber der Gesamtheit der Einkommen aus Arbeit und wirtschaftliche Tätigkeiten darstellt, werden die Erträge aus den Leitungsfunktionen bei anderen Körperschaften nicht mit einbezogen.

Die Körperschaft:

Unabhängig davon, ob es sich um eine Gesellschaft handelt oder nicht, darf die Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, als Hauptaktivität nicht die Verwaltung von beweglichem oder Immobilienvermögen betreiben. Eine solche

Verwaltung wird erkannt, wenn während mehr als 90 Tagen des Geschäftsjahres mehr als die Hälfte des Anlagevermögens aus Wertpapieren/Anteilen besteht oder nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten zuzurechnen ist. Die wirtschaftliche Tätigkeit wiederum – als eines von mehreren Kriterien für die Befreiung von der Vermögensteuer – ist an das Betreiben eines Büros mit zumindest einem Vollzeit-Angestellten geknüpft.

5.18 Immobilieneigentum über eine GmbH & Co KG

Das Eigentum über eine GmbH & Co KG stellt einen Sonderfall dar, der dadurch kompliziert wird, dass eine Kommanditgesellschaft in Deutschland eine Personengesellschaft, in Spanien jedoch eine Kapitalgesellschaft ist. Anhand einer Reihe von verbindlichen Auskünften der spanischen Finanzverwaltung hat Europen@ccounting zum Thema Vermögensteuer den folgenden Standpunkt erarbeitet: Eine deutsche GmbH & Co KG wird vom spanischen Finanzamt als „*Körperschaft mit direkter Einkommenszuschreibung*“ und somit als steuerlich transparent behandelt, d.h. das Finanzamt „*blickt durch die Gesellschaft durch*“, direkt auf den Kommanditisten. Was für die Einkommensteuer gilt, ist in aller Regel auch für die Vermögensteuer gültig. Verbindlichkeiten der GmbH & Co KG sind jedoch ebenfalls den Kommanditisten zuzurechnen und mindern somit die Bemessungsgrundlage.

Unser Fazit: Wenngleich Argumente auch für einen anderslautenden Standpunkt bestehen, lässt die spanische Finanzverwaltung klar durchblicken, dass ihrer Ansicht nach die Kommanditisten für Immobilieneigentum in Spanien vermögensteuerpflichtig werden, als ob sie dieses direkt halten würden. Eine anderslautende Interpretation birgt nach unserem Dafürhalten ein hohes Konfliktrisiko in sich.



6 Umsatzsteuer und balearische Grunderwerbsteuer

6.1 Umsatzsteuer: Neue Situation für Ferienvermietung

Eine radikale Änderung hat sich in umsteuerlicher Hinsicht durch das neue Tourismusgesetz der Balearen ergeben. Artikel 50 dieses Gesetzes besagt, dass neue Lizenzen nur für Immobilien mit einem Mindestalter von fünf Jahren vergeben werden. Daraus ergibt sich, dass ein wesentlicher Vorteil der umsatzsteuerpflichtigen Ferienvermietung nicht mehr wahrgenommen werden kann, nämlich die Erstattung der Umsatzsteuer.

Bislang war es möglich, bei entsprechender Anmeldung der gewerblichen und somit umsatzsteuerfreien Ferienvermietung die gesamte beim Kauf einer neuen oder generalsanierten Immobilie bezahlte Umsatzsteuer zurückzufordern, immer unter der Voraussetzung, dass die Immobilie in den folgenden zehn Jahren für eine umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit Verwendung findet.

Mögliche Lösungsansätze stellen darauf ab, dass die Ferienvermietung nur eine von mehreren Modalitäten der umsatzsteuerpflichtigen Vermietung darstellt. Wird beispielsweise eine Wohnimmobilie an eine juristische Person (z.B. SL oder GmbH) vermietet oder aber an eine natürliche Person, die als Unternehmer tätig wird, so fällt auf die Mietzahlung ebenfalls Umsatzsteuer an und die Voraussetzung für die Rückerstattung ist erfüllt. Auf diese Weise ließe sich die fünfjährige Karenzzeit umsatzsteuerlich überbrücken, sofern man gänzlich auf ein anderes Geschäftsmodell umstellt.

Als Unternehmer zählt bereits ein Mieter, der untervermietet, da die Immobilienvermietung den Ausübenden umsatzsteuerlich immer zum Unternehmer macht, selbst wenn er ertragssteuerlich nicht als solcher gilt (für die Anerkennung der Vermietung als wirtschaftliche Tätigkeit gelten im Umsatzsteuergesetz andere Voraussetzungen als im Einkommensteuergesetz).

In diesem Sinn ist auch zu beachten, dass im Hinblick auf die Umsatzsteuer die entsprechenden Entscheidungen idealerweise im Vorfeld getroffen werden. Die Frage, ob eine Wohnimmobilie mit oder ohne Absicht einer umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit erworben wird, ist gegenüber dem Finanzamt mit dem

Zeitpunkt des Erwerbs zu klären, wenn man den Aufwand und die Risiken einer nachträglichen „Reparatur“ vermeiden will. Wird die grundsätzliche Nutzungsabsicht nicht rechtzeitig erklärt, kann die Umsatzsteuerrückerstattung zur Gänze auf dem Spiel stehen. Leider bestehen für eine nachträgliche bzw. rückwirkende Berichtigung keine mathematischen Regeln, dem Finanzamt ist überlassen, ob es eine solche anerkennt oder nicht. Im Allgemeinen sehen die Finanzbeamten sehr genau hin, wenn ihre Behörde etwas rückerstatten soll.

Aus der Perspektive der Umsatzsteuerregelung ist auch die zeitliche Beschränkung der Genehmigung zur Ferienvermietung für Wohnungen auf 5 Jahre (vorbehaltlich einer Präzisierung dieser Frist durch die Verordnung) zu analysieren. Für einen Investor bedeutet dies bei umsatzsteuerpflichtiger Ferienvermietung eine Planungsunsicherheit, da er bei einem möglichen Ablauf der Genehmigung zur Ferienvermietung vor dem Ende der für gezogene Vorsteuer gültigen 10-Jahresfrist einen Teil der erstatteten Umsatzsteuer dem Finanzamt wieder zurückbezahlen muss, sofern er keine Möglichkeit findet, auf eine andere umsatzsteuerpflichtige Vermietungsmodalität umzusteigen.

6.2 Grunderwerbsteuer: Ab 1 Million wird es teurer

Der Erwerb einer gebrauchten Immobilie (Folgeübertragungen) unterliegt im Gegensatz zum Erwerb einer neuen (Erstübertragung) nicht der Umsatz-, sondern der Grunderwerbsteuer.

Die Grunderwerbsteuer (ITP) besteht aus drei Modalitäten: Stempelsteuer (AJD), Gesellschaftsteuer (OS) und Steuer auf entgeltliche Vermögensübertragungen (TPO). In der Regel ist die TPO gemeint, wenn von der Grunderwerbsteuer die Rede ist. Diese Steuer ist somit für den Käufer der Hauptbestandteil der Erwerbsnebenkosten bei einem Immobilienkauf.



Hier führte die Balearen-Regierung mit der Steuerreform 2015 einen neuen Steuersatz für Vorgänge ab 1.000.000,00 € ein:

Gesamtwert der Immobilie	Steuerbetrag	Überschießender Betrag bis	Steuersatz
0,00 €	0,00 €	400.000,00 €	8,00 %
400.000,00 €	32.000,00 €	200.000,00 €	9,00 %
600.000,00 €	50.000,00 €	400.000,00 €	10,00 %
1.000.000,00 €	90.000,00 €	Darüber hinaus	11,00 %

Tabelle 05: Grunderwerbsteuertabelle

7 Anrechnungsverfahren gemäß Doppelbesteuerungsabkommen

Deutschland hat mit Spanien (wie mit vielen anderen Staaten) ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen. Ein solcher bilateraler Vertrag hat das Ziel, eine doppelte Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte zu vermeiden. Das aktuelle DBA Deutschland-Spanien gilt seit 01.01.2013.

Ausgangspunkt ist, dass beide Staaten einen Vorgang steuerlich erfassen wollen. Dieser Umstand resultiert entweder daraus, dass ein Steuerpflichtiger in beiden Staaten die Voraussetzungen für eine unbeschränkte Steuerpflicht erfüllt (z.B. aufgrund eines doppelten Wohnsitzes) oder aus dem Umstand, dass ein Steuerpflichtiger in einem Staat wohnt und in dem anderen eine Tätigkeit verwirklicht.

Grundlegend wird bestimmt, welcher Staat der (alleinige) Ansässigkeitsstaat für DBA-Zwecke ist. Diese Entscheidung ist die Grundlage für die weitere Vorgehensweise. Wichtig ist: Ein DBA kann stets nur Besteuerungsrechte zuordnen und somit diese ggf. für einzelne Staaten einschränken, aber in keinem Fall eine Besteuerung begründen. Aus diesem Grund ist die Besteuerung zunächst auf Basis des nationalen Rechts in beiden Staaten zu prüfen.

Ein DBA regelt im ersten Schritt, welcher Staat für die einzelnen Einkünfte ein Besteuerungsrecht hat. Diese Zuordnung wird für jede Einkunftsart (Kapitalvermögen, nichtselbständige Arbeit etc.) separat vorgenommen. Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung greift i.d.R. das so genannte Belegenheitsprinzip. Das bedeutet der Staat, auf dessen Gebiet ein Grundstück liegt, darf die mit dem Grundstück erzielten Einkünfte besteuern.

Im zweiten Schritt wird bestimmt, wie der DBA-Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung vermeidet: Freistellungsmethode oder Anrechnungsmethode. Bei der Freistellungsmethode nimmt der Ansässigkeitsstaat die im anderen Staat besteuerten Einkünfte aus der Berechnung aus. Für die Steuerberechnung sind nur die verbleibenden Einkünfte einzubeziehen.

Im Ergebnis entsteht für die Einkünfte eine Besteuerung auf Niveau des Belegenheitsstaates. In vielen Fällen wird allerdings die Freistellungsmethode mit dem sogenannten Progressionsvorbehalt kombiniert. Es bleibt dabei, dass die Einkünfte nicht in die Bemessungsgrundlage für die Steuer einzubeziehen sind. Allerdings haben die im anderen Staat versteuerten Einkünfte Einfluss auf den maßgeblichen Steuersatz.

Zum besseren Verständnis ein kurzes Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von insgesamt 150.000,00 €. Von diesem Betrag sind 100.000,00 € im Tätigkeitsstaat zu versteuern und 50.000,00 € im Ansässigkeitsstaat Deutschland. Im DBA ist geregelt, dass Deutschland die Doppelbesteuerung mittels Freistellung mit Progressionsvorbehalt vermeidet. Um den maßgeblichen Steuersatz hinsichtlich der Einkommensteuer zu bestimmen, sind die ausländischen Einkünfte einzubeziehen. Somit ist der Durchschnittssteuersatz für den Gesamtbetrag von 150.000,00 € zu ermitteln (für 2017 rund 36,35%) Dieser ist dann auf die in Deutschland zu versteuernden Einkünfte i.H.v. 50.000,00 € anzuwenden. Ohne diesen Progressionseffekt läge der Durchschnittssteuersatz bei lediglich bei etwa 25,12 %.

Hinweis: Auf Basis der Regelungen in neueren DBAs und auch nach den nationalen Vorschriften wird die Freistellungsmethode allerdings nur angewandt,



wenn die tatsächliche Besteuerung im Ausland nachgewiesen wird. Ist dies nicht möglich, kommt die Anrechnungsmethode zur Anwendung.

Bei der Anrechnungsmethode werden alle im In- und Ausland erzielten Einkünfte zusammengerechnet und besteuert. Tatsächlich gezahlte ausländische Steuer wird in der Folge auf die deutsche Steuer angerechnet. Allerdings wird die Anrechnung auf den deutschen Steuerbetrag beschränkt, der nach inländischer Berechnung auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Im Ergebnis entfällt auf die ausländischen Einkünfte somit jeweils die höchste Steuerbelastung: Ist die deutsche Steuer höher, wird ein zusätzlicher Betrag fällig. Liegt hingegen die ausländische Steuer über der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden deutschen Steuer, entsteht ein Anrechnungsüberhang und der Steuerpflichtige wird final mit der höheren ausländischen Steuer belastet.

Wiederum ein kurzes Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger erzielt im Ausland zu versteuernde Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit von insgesamt 150.000,00 €. Im Ausland wurden darauf nachweisbar 40.000,00 € an Einkommensteuer entrichtet. Dieser Betrag wird auf die deutsche Einkommensteuer von insgesamt 54.524,00 € angerechnet, sodass nur noch der Restbetrag i.H.v. 14.524,00 € zu zahlen ist.

Für die Vermietung bzw. Verpachtung und auch den Verkauf eines in Spanien belegenen Grundstücks gilt: Alle Einkünfte aus dem spanischen Grundstück unterliegen – Einkunftserzielungsabsicht vorausgesetzt – sowohl in Spanien als auch in Deutschland der Besteuerung. Gemäß den Vorgaben des derzeit gültigen DBA zwischen Deutschland und Spanien wird diese Doppelbesteuerung durch Anrechnung der spanischen Steuer auf die deutsche Steuer vermieden.

E. Erwerbsvorgang und Erwerbsnebenkosten

Ein grundlegender und wichtiger Bestandteil des Immobilienrechts ist der Erwerb von Häusern, Wohnungen oder sonstigen Immobilien. In Spanien und insbesondere auf den Balearen gibt es dabei einige Besonderheiten, auf die geachtet werden muss.

Die üblichen Schritte bei einem Immobilienerwerb auf Mallorca sind der Abschluss eines Optionsvertrages, die Unterzeichnung der notariellen Kaufurkunde (Escritura), die Bezahlung aller anfallenden Steuern und die entsprechende Eintragung im Grundbuch.

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich dabei überwiegend auf den Erwerb von Bestandsimmobilien und nicht auf den Erwerb eines Neubauobjekts.

1 Zivilrechtliche Grundlagen

Da es sich sowohl bei dem Options- als auch dem Kaufvertrag in den meisten Fällen um Verträge zwischen zwei Personen handelt, befinden wir uns zunächst im Bereich des Zivilrechts. Dabei ist die (juristische) Hauptquelle in diesem Bereich das spanische Zivilgesetzbuch („Código Civil“). In diesem sind die grundsätzlichen Bestimmungen für Zustandekommen, Mindestinhalts, Durchführung und Rückabwicklung eines Vertrages geregelt.

Grundlegender Unterschied beim Immobilienerwerb in Spanien im Gegensatz zu Deutschland ist, dass die Möglichkeit besteht, auch direkt mittels eines privatschriftlichen Kaufvertrags Eigentum an der Immobilie zu erwerben. Im Unterschied zu Deutschland unterliegt der reine Erwerb einer Immobilie nicht einer speziellen Formvorschrift wie etwa der notariellen Beurkundung, sondern die Übertragung des Eigentums kann durch einfachen Vertrag zwischen den Parteien erfolgen. Von dieser Variante ist konsequent abzuraten. Der Grund hierfür ist, dass bereits zum Zeitpunkt des privatschriftlichen Kaufvertragschlusses sämtliche Verantwortung auf den Käufer übergeht, was gravierende Konsequenzen nach sich ziehen kann.



Bei einem Immobilienerwerb kann allerdings neben dem spanischen Zivilgesetzbuch auch noch eine Vielzahl anderer Gesetze eine Rolle spielen. Kauft man etwa über eine Gesellschaft, so sind die Vorschriften des Kapitalgesellschaftsgesetzes (Ley de Sociedades de Capital) zu berücksichtigen. Überlegt man, eine Wohnung zu erwerben, die einer Eigentümergemeinschaft angehört, können die Vorschriften des Wohnungseigentumsgesetzes (Ley de Propiedad Horizontal) wichtig sein. Bei einer Finanzierung ist auch das spanische Hypothekengesetz (Ley Hipotecaria) zu beachten.

1.1 Optionsvertrag

Der Optionsvertrag birgt eine Geschichte voller Missverständnisse. Es ist nach meiner Erfahrung die allgemeine Auffassung, dass bei Unterzeichnung eines Optionsvertrages „*nicht viel schief laufen kann*“, da man ja lediglich eine Option unterzeichnet. Die Realität sieht allerdings anders aus. Die Weichen für den Immobilienerwerb werden schon bei Abschluss des Optionsvertrages gestellt.

In den meisten Optionsverträgen, die auf den Balearen oder im Internet zur Verfügung gestellt werden, sind daher häufig die Rechte des Käufers nicht ausreichend geschützt. So finden sich in den wenigsten Optionsverträgen Klauseln zur Aufhebung des Optionsvertrages. Dies kann dazu führen, dass man seinen Optionspreis verliert oder gezwungen ist, eine Immobilie zu erwerben, die illegal errichtet worden ist. Daher gilt es bei Abschluss eines Optionsvertrags insbesondere auf die nachfolgenden Punkte zu achten.

1.1.1 Grundlegende Bestandteile des Vertrags

Damit der Vertrag überhaupt erst rechtliche Gültigkeit erhält, müssen folgende Bestandteile zwingend enthalten sein: Die Parteien des Vertrags, die eindeutige Identifizierung des Vertragsgegenstandes, der Vertragszweck, der Optionspreis und die Optionsfrist.

1.1.2 Parteien des Optionsvertrags

In den meisten Fällen werden die Parteien des Optionsvertrags mit den Parteien des späteren Kaufvertrags identisch sein. Dennoch gibt es etwa die Besonderheit, dass insbesondere der Optionsnehmer eine Kaufoption in seinem Namen abschließt, aber später beschließt, den eigentlichen Kauf der Immobilie durch eine Gesellschaft oder seine Kinder zu vollziehen. Dies sollte schon im Optionsvertrag bedacht werden.

In jedem Fall ist es ratsam, die Vertragsparteien durch Angabe der jeweiligen Wohnanschriften und Ausweisnummern eindeutig zu identifizieren. Eine Kopie der Ausweise sollte dem Optionsvertrag als Anlage hinzugefügt werden.

1.1.3 Vertragsgegenstand

Der Vertragsgegenstand muss eindeutig in den Vertrag übernommen werden. Dies geschieht am besten durch die Beschreibung der jeweiligen Immobilie oder zumindest durch die Aufnahme der konkreten Adresse des Kaufobjekts. Es empfiehlt sich, schon hier einen Grundbuch- und Katasterauszug der Immobilie als Anlage beizufügen.

1.1.4 Vertragszweck

Der Vertragszweck eines Optionsvertrags ist der Erwerb einer Kaufoption. Dies bedeutet, dass der Optionsgeber dem Optionsnehmer eine Option auf den Kauf der Immobilie einräumt und sich verpflichtet, in diesem Zeitraum die vertragsgegenständliche Immobilie keinem Dritten zu verkaufen. Gerade in diesem Punkt können viele Missverständnisse entstehen. Durch den Abschluss eines Optionsvertrags wird somit die Immobilie noch nicht gekauft, sondern man erwirbt lediglich eine Option auf den Erwerb der Immobilie.

Streng zu unterscheiden ist der Optionsvertrag daher vom Kaufvertrag und vom Vertrag auf Kauf einer Immobilie mit Strafzahlung (Contrato de Arras). Das spanische Recht sieht nämlich neben dem reinen Optionsvertrag eine weitere Konstellation vor. Während beim typischen Optionsvertrag der Optionsgeber (Verkäufer) die Immobilie nicht an einen Dritten verkaufen darf, ist dies beim



Vertrag auf Kauf einer Immobilie mit Strafzahlung durchaus gestattet. Für diesen Fall sieht der Vertrag eine entsprechende Strafzahlungsklausel vor, die besagt, dass der Optionsgeber an den Optionsnehmer (Käufer) in diesem Fall eine Strafe in Höhe des vereinbarten Optionspreises zahlen muss.

Dies bedeutet für die Praxis, dass ein Verkäufer, der innerhalb der Vertragsfrist ein wesentlich besseres Angebot von einer dritten Kaufpartei erhält, versucht ist, dieses anzunehmen und die Strafe an den ursprünglichen Käufer zu zahlen. Im Klartext bedeutet dies, dass die Immobilie bei Abschluss eines solchen Vertrages nicht zu 100 % gesichert ist. Falls das Objekt der Begierde an einen anderen verkauft wird, ist man lediglich auf seinen Anspruch auf Zahlung der vereinbarten Strafzahlung beschränkt.

Wenn man also tatsächlich am Erwerb des Vertragsobjekts interessiert ist, was in den meisten Fällen zutrifft, so empfiehlt sich nur der Abschluss eines reinen Optionsvertrags. Die traurige Wahrheit ist allerdings, dass in vielen Fällen ein Vertrag auf Kauf der Immobilie mit Strafzahlung oder ein Mischvertrag vorgelegt wird, um den potentiellen Käufer bezüglich eines möglichen Absprungs des Verkäufers in Sicherheit zu wiegen. Insbesondere der Abschluss eines Mischvertrages (Kaufoption mit Strafzahlung) birgt das Risiko, dass ein eventuell später angerufenes Gericht den Vertrag in der einen oder anderen Art und Weise auslegt.

Im Ergebnis ist daher nur zum Abschluss eines „reinen“ Optionsvertrags zu raten, sofern man ein definitives Kaufinteresse am Objekt hat. Wenn man sich auch gegenüber Dritten schützen möchte, so muss die Kaufoption im Grundbuch eingetragen werden. Dies ist allerdings nur bei längeren Optionsfristen sinnvoll, da schon die Eintragung der Option ins Grundbuch mehrere Wochen dauern kann. Außerdem sind in diesem Fall schon die auf den Optionspreis bezogenen Steuern vor Grundbucheintragung fällig.

Ergänzend sei an dieser Stelle angeführt, dass der Abschluss eines Optionsvertrages für den Erwerb einer Immobilie in Spanien nicht verpflichtend ist. Es ist durchaus möglich, direkt zum Notar zu gehen, um dort den notariellen Kaufvertrag zu unterschreiben. Allerdings sollte in diesem Fall die „Due Diligence“

(s. weiter unten) trotzdem durchgeführt werden. Diese Variante birgt zudem das Risiko, dass der Verkäufer die Immobilie an einen Dritten veräußert, ohne dass man als Käufer eine rechtliche Handhabe hiergegen hat.

1.1.5 Optionspreis

Der Optionspreis beträgt üblicherweise 10 % des Kaufpreises, kann aber je nach Vereinbarung nach unten oder oben abweichen. Nur selten gibt es Schwierigkeiten bei der Festlegung der Höhe des Optionspreises. Hingegen kommt es häufig zu Problemen bei der Zahlungsart.

In den meisten Fällen sieht der Optionsvertrag die Zahlung des Optionspreises auf das Konto des Verkäufers oder des Maklers vor. Von beiden Varianten ist abzuraten. Der Grund hierfür ist, dass bei einer möglichen Rückabwicklung des Optionsvertrags der bereits gezahlte Optionspreis entweder vom Verkäufer oder vom Makler zurückverlangt werden muss. Die traurige Realität hat in diesen Fällen gezeigt, dass der Verkäufer den erhaltenen Betrag oft bereits für die Begleichung anderer Verpflichtungen ausgegeben hat und unseriöse Maklerunternehmen zumindest einen Teilbetrag des gezahlten Betrages einbehalten. Dies zieht meist langwierige Gerichtsprozesse nach sich, die man sich ersparen sollte. Daher ist lediglich die Einzahlung des Optionspreises auf ein Notaranderkonto (Treuhandkonto) zu empfehlen und entsprechend im Optionsvertrag festzuhalten.

Sollte die Immobilie nach Optionsvertragsschluss nicht von der Käuferseite gekauft werden, ohne dass rechtfertigende Gründe vorliegen, darf die Verkäuferseite den Optionspreis einbehalten. Dies ist zwar so üblich, aber es sollten spezifische Rücktrittsgründe aufgeführt werden, nach denen der Vertrag rückabgewickelt werden kann, insbesondere wenn die Verkäuferseite benötigte Unterlagen nicht oder nicht rechtzeitig übergibt bzw. während der Optionsfrist baurechtliche Illegalität festgestellt werden.



1.1.6 Optionsfrist

Die Optionsfrist ist zwischen den Parteien frei wählbar. Dabei hat sich ein Mittelwert von drei Monaten etabliert, der allerdings je nach Einzelfall abweichen kann. Empfehlenswert ist, der Käuferseite eine einseitige Verlängerungsfrist einzuräumen, falls es zu unvorhersehbaren Schwierigkeiten bei der Abwicklung des Immobiliengeschäfts kommen sollte.

1.1.7 Zusammenfassung

Die wichtigsten Bestandteile des Vertrags sind die Vertragsparteien, der Vertragsgegenstand, der Vertragszweck, der Optionspreis und die Optionsfrist.

Die Vertragsparteien sind eindeutig zu identifizieren. Insbesondere aus Käufersicht ist es wichtig, dass man mit jener Person Geschäfte abschließt, mit der man auch abschließen will: dem Verkäufer. Eine Stellvertretereigenschaft der als Verkäufer auftretenden Person sollte von Anfang an offengelegt werden, ansonsten ist äußerste Vorsicht geboten.

Das Kaufobjekt muss im Vertrag ebenfalls unmissverständlich genannt werden. Dabei helfen Grundbuch- und Katastrerauszug, die schon bei Optionsvertragsschluss als Anlage zum Vertrag vorliegen sollten.

Beim Vertragszweck muss man sich entscheiden, ob man eine reine Kaufoption am Grundstück erwerben möchte, die einem das Objekt für die Optionsdauer wirklich sichert, oder ob ein Vertrag mit Strafzahlungsklausel ausreichend ist. Bei letzterem riskiert man zwar den Verlust des Kaufobjekts an eine dritte Partei, jedoch kann die in diesem Fall vom Optionsgeber zu zahlende Strafe einen netten Gewinn darstellen.

Die Optionsfrist ist klug zu wählen. Sie sollte weder zu kurz noch zu lang sein und stets auf den jeweiligen Einzelfall abgestimmt sein. Ist man als Käufer z.B. noch von der Finanzierungszusage der Bank abhängig, sollte eine längere Optionsfrist gewählt werden. Sind hingegen die meisten Punkte schon mit dem Verkäufer geklärt und liegen alle benötigten Unterlagen vor, dann kann auch eine kürzere Optionsfrist Sinn machen. In jedem Fall sollte eine

Verlängerungsmöglichkeit schon im Optionsvertrag enthalten sein, um unvorhersehbare Ereignisse abzudecken.

1.1.8 Weitere Bestandteile des Optionsvertrags

Darüber hinaus sollten auch die folgenden Punkte bei Abschluss eines Optionsvertrages unbedingt berücksichtigt werden.

- ▶ Wahl des Notars: Normalerweise liegt das Recht, den Notar zu wählen, bei der Käuferseite. Davon sollte auch Gebrauch gemacht werden.
- ▶ Lastenfreiheit: Schon im Optionsvertrag sollte festgehalten werden, dass die Immobilie frei von allen Lasten und Belastungen ist oder zumindest lastenfrei verkauft wird. Der Unterschied besteht darin, dass es Immobilien gibt, die schon zum Zeitpunkt des Optionsvertragsschluss lastenfrei sind, d.h. es bestehen etwa keine offenen Hypotheken. Andere Immobilien sind hingegen z.B. noch mit einer Hypothek oder Nießbrauchrechten belastet, die dann spätestens bis zum Notartermin gelöscht sein sollten.
- ▶ Einzuholende Unterlagen: Um die vorstehenden Bedingungen durchzusetzen, sollte eine Klausel aufgenommen werden, die eine Liste der zu übergabenden oder einzureichenden Unterlagen enthält. Besagte Liste sollte mindestens enthalten:
 - Baufertigstellungsbescheinigung
 - Baugenehmigungen
 - Bewohnbarkeitsbescheinigung
 - Anmeldebescheinigung für Versorgerunternehmen (Strom, Gas, Wasser) und Bescheinigung darüber, dass keine Rückstände bestehen
 - Vorhandene Steuer- und Gebührenquittungen (Grundsteuer, Abfallgebühren)



- Belege, dass keine Ausstände bei dem Finanzamt, dem Rathaus, der Eigentümergemeinschaft oder städtebauliche Gebühren offen sind
 - Notarielle Erwerbsurkunde
 - Energieeffizienz-zertifikat
 - Hypothekenbestellung, falls besteht
- ▶ Sollte sich der Verkäufer weigern, die genannten Unterlagen zur Verfügung zu stellen, ist äußerste Vorsicht geboten, da dies in den meisten Fällen ein eindeutiges Signal dafür ist, dass die Immobilie nicht allen gesetzlichen Voraussetzungen entspricht.
- ▶ Eine der wichtigsten Klauseln, die in den meisten Standardverträgen fehlt, regelt den Rücktritt vom Optionsvertrag. Grund hierfür ist, dass die Verkäuferseite kein Interesse am Rücktritt des Käufers vom Optionsvertrag hat. Der Abschluss eines solchen Optionsvertrages zieht aber dann die Folge nach sich, dass der Käufer – selbst wenn er innerhalb der Optionsfrist rechtliche oder tatsächliche Mängel am Kaufobjekt feststellt – keine Möglichkeit hat, sich vom Optionsvertrag zu lösen. Der Käufer hat in diesem Fall lediglich die Wahl zwischen dem Erwerb einer mit Mängeln belasteten Immobilie oder die Kaufoption nicht auszuüben, was allerdings meistens zum Verlust des schon gezahlten Optionspreises führt. Daher sollten die Rücktrittsmöglichkeiten eindeutig im Optionsvertrag geregelt sein. Unter anderem sollte darin enthalten sein, dass die schon erwähnten Unterlagen vor Unterzeichnung des notariellen Kaufvertrags vorliegen. Auch wenn von Käuferseite die Durchführung eines bestimmten Bauprojekts geplant ist, sollten Bestimmungen für den Rücktritt in den Optionsvertrag mit aufgenommen werden, falls dieses Projekt sich als nicht durchführbar herausstellt.

- ▶ Grundsteuer und Abfallgebühren: Es sollte eine Klausel aufgenommen werden, die besagt, wer die Grundsteuer des laufenden Jahres zu zahlen hat. Laut Gesetz trifft diese Verantwortung die Verkäuferseite, führt aber nach allgemeiner Erfahrung oftmals zu Problemen, wenn dies nicht explizit geregelt ist. Empfehlenswert und fair für beide Parteien ist eine Teilung der Kostentragungspflicht im Verhältnis zum tatsächlichen Besitz an der Immobilie. Der sich daraus ergebende Anteil der Verkäuferseite sollte der Käufer dann vom Kaufpreis einhalten.

1.1.9 Zusammenfassung Vertragsinhalte

Wichtige Bestandteile, die die Käuferseite schützen sollen und daher nur selten in „Standardverträgen“ zu finden sind, sind insbesondere eine Liste an vom Verkäufer vorzulegenden Unterlagen sowie entsprechende Rücktrittsmöglichkeiten des Käufers, falls sich innerhalb der Optionsfrist ein Grund ergibt, der in der Immobilie oder dem Verkäufer begründet ist, und deshalb der Käufer vom Erwerb Abstand nehmen möchte. Ist dies nicht geschehen, hat der Käufer nur die Wahl zwischen „Pest und Cholera“: entweder die Immobilie mangelhaft bzw. mit Lasten erwerben oder den Optionspreis verlieren.

Es sollte klar geworden sein, dass die eigentlichen Weichen für den späteren Immobilienerwerb schon beim Abschluss des Optionsvertrags gelegt werden. Dabei gilt es zwischen den grundlegenden und weiteren Bestandteilen des Optionsvertrags zu unterscheiden. Sind die grundlegenden Bestandteile nicht aufgenommen oder liegt hier ein Gesetzesverstoß vor, so kann der Vertrag im Ganzen unter Umständen als nichtig angesehen werden, was natürlich nicht gewollt ist. Die weiteren Bestandteile des Vertrages sind aber ebenso wichtig, da hier für den Käufer günstige Konditionen, insbesondere ein Rücktrittsrecht, vereinbart werden können und auch sollten.

Aus den in diesem Abschnitt genannten Gründen empfiehlt es sich daher, schon früh professionellen Rat zu suchen, um die eigene Investition zu schützen. Dabei wird die Überprüfung oder Erstellung eines Optionsvertrages in den meisten Fällen nur wenige hundert Euro kosten. Spart man an dieser Stelle, so kann es



im Nachhinein sehr teuer werden, denn die gerichtliche Rückforderung des gezahlten Optionspreises kann leicht in die Tausende gehen.

2 Due Diligence

Hinter dem neudeutschen Wort „Due Diligence“ versteckt sich die eigentliche Prüfung des Kaufobjekts. Egal ob ein Optionsvertrag abgeschlossen wurde oder nicht, ist dieser Schritt der entscheidendste, der vor dem Erwerb einer Immobilie zu tätigen ist. Der Grund hierfür ist, dass nach dem Kauf einer Immobilie in Spanien die Möglichkeiten des Erwerbes hinsichtlich Rücktritt, Minderung und Schadensersatz beschränkt sind. Dies führt dazu, dass den Käufer eine umfassende Prüfungspflicht VOR dem Kauf der Immobilie trifft, um mögliche Schäden abzuwenden.

2.1 Kaufpreis

Schon die Höhe des Kaufpreises kann zu fatalen Folgen in den Jahren nach Erwerb der Immobilie führen. Es ist nämlich nicht unüblich, dass die Parteien als angebliches „Steuersparmodell“ offiziell einen zu niedrigen Preis angeben. Bei einer solchen Vorgehensweise ist stets der Käufer die benachteiligte Partei. Falls der reale Wert der Immobilie im notariellen Kaufvertrag nämlich als zu niedrig angesetzt wird, besteht das Risiko, dass das Finanzamt den Wert nachschätzt und Steuernachforderungen nebst Strafzahlungen bzgl. der Grunderwerbssteuer geltend macht. Dazu hat das Finanzamt in Spanien vier Jahre nach Erwerb der Immobilie Zeit.

Selbst wenn man als Käufer zu den Glücklichen zählen sollte, bei denen das Finanzamt nicht auf diese Art von Transaktion aufmerksam werden sollte, so hat man spätestens bei Veräußerung der Immobilie – sei es durch Verkauf oder Schenkung – eine höhere Belastung in der Einkommensteuer zu verbuchen.

Um dies zu vermeiden, gibt es grundsätzlich zwei Möglichkeiten: Entweder man erfragt den anzusetzenden Preis vor dem Immobiliengeschäft beim Finanzamt oder man lässt ein offizielles Wertgutachten von anerkannten Unternehmen anfertigen, das den vereinbarten Kaufpreis bestätigt. Beide Varianten bieten

einen ausreichenden Schutz gegenüber den Finanzbehörden hinsichtlich möglicher Steuernachforderungen.

2.2 Eigentümer

Es ist eine traurige Wahrheit, dass die Person, die eine Immobilie zum Verkauf anbietet, nicht immer der rechtliche Eigentümer der Immobilie ist. Aus diesem Grund ist die tatsächliche Eigentümerstellung des Verkäufers gründlich zu überprüfen.

Dies kann einerseits durch einen Grundbuchauszug erfolgen. Sollte der Verkäufer mit der als Eigentümer im Grundbuch eingetragenen Person übereinstimmen, ist dies schon mal ein starkes Indiz für seine Eigentümerstellung. Andererseits sollte aber auch nachvollziehbar sein, auf welche Art und Weise der Verkäufer die zum Kauf stehende Immobilie erworben hat.

2.3 Katasteramt

Eine Abfrage beim Katasteramt ist zwingend erforderlich, um die eindeutige Identifizierung des Kaufobjekts sicher zu stellen. Diese Abfrage ergibt Abschluss über die Katasterreferenz, die im Katasteramt eingetragene Grundstücksfläche sowie die bebaute Fläche, das Baujahr und die dort eingetragene Nutzungsart der Immobilie.

Dabei kann man sich allerdings auf die Angaben vom Katasteramt nicht zu einhundert Prozent verlassen. Im Gegensatz zu Deutschland ist das Katasteramt keine exakt arbeitende Behörde, die Flächenabmessungen des Grundstücks aufs Genaueste vornimmt. Die Flächenangaben werden vom Katasteramt in Spanien standardmäßig aufgrund von Luftbildaufnahmen festgelegt. Dies führt zu Ungenauigkeiten.

Dies beruht darauf, dass das spanische Katasteramt eher die Funktion hat, dem Finanzamt hinsichtlich der jährlich zu entrichtenden Grundsteuer zuzuarbeiten als ein genaues Flächenregister darzustellen.



2.4 Grundbuch

Der Grundbuchauszug vom Grundbuchamt ist eine unerlässliche Voraussetzung für den Erwerb der Immobilie. Daher wird der Notar im Notartermin auch stets einen aktuellen Grundbuchauszug des Kaufobjekts anfordern.

Neben der schon erwähnten Eigentümerstellung des Verkäufers ergeben sich aus dem Grundbuch – sofern korrekt eingetragen – die Beschreibung der Immobilie, die Grundstücks- und Gebäudefläche sowie die Lasten und Belastungen des Grundstücks.

Die Beschreibung der Immobilie ist für den Laien meist sehr kryptisch und sollte unbedingt mit der tatsächlichen Situation abgeglichen werden. Ist daher etwa ein Nebenhaus oder eine Veranda im Grundbuch nicht eingetragen, so gibt dies Anlass zu weiteren Nachforschungen.

Häufig stimmen die Grundstücksmaße nicht mit den Angaben des Katasteramts überein. Dabei sind kleinere Abweichungen wegen der oben schon erwähnten Vermessungsmethoden des Katasteramts nicht ungewöhnlich und können vernachlässigt werden. Wesentliche Abweichungen dürfen jedoch nicht ignoriert werden und sollten weitere Überprüfungen nach sich ziehen.

Es empfiehlt sich, Abweichungen zwischen Grundbuch- und Katasteramt spätestens beim Notartermin ausgleichen zu lassen. Je nach Art der Abweichung kann dies entweder durch einfache notarielle Feststellung erfolgen oder durch Beibringung eines entsprechenden Landvermessungsgutachtens.

Wesentlich sind auch die im Grundbuch eingetragenen Lasten und Belastungen der Immobilie. Im Grundbuch können einfache Hypotheken aber auch sonstige Lasten wie etwa Nießbrauch- oder Erbschaftspfandrechte eingetragen sein.

In jedem Fall empfiehlt es sich sämtliche Belastungen – sofern möglich – vor Erwerb der Immobilie von der Verkäuferseite löschen zu lassen.

2.5 Energieeffizienz-zertifikat

Das Energieeffizienz-zertifikat für die Immobilie muss vorliegen. Hierbei handelt es sich um eine umweltrechtliche Vorschrift, die von der Europäischen Union vorgegeben wurde. Das Energieeffizienz-zertifikat gibt dabei Auskunft darüber, welche Emissionswerte eine Immobilie aufweist.

Während die Stufe der Energieeffizienz bisher ohne Bedeutung war, wird sich dies zumindest bei Immobilien, die in die Ferienvermietung gegeben werden, ändern. So wird in Zukunft ein Zertifikat der Stufe F für Gebäude, die vor dem 31.12.2017 erbaut wurden, und der Stufe D für Gebäude, die danach errichtet wurden, verpflichtend sein. Dieser Bestimmung müssen ALLE Ferienunterkünfte bis spätestens zum 01.08.2020 nachkommen.

Neben dem Energieeffizienz-zertifikat sollten auch die Bescheinigung über die ordnungsgemäße Eintragung beim Register und der entsprechende Zahlungsnachweis über die Gebühr vorliegen, um die Erfüllung dieser Voraussetzungen ebenfalls sicherzustellen.

2.6 Bewohnbarkeitsbescheinigung

Das Vorliegen einer Bewohnbarkeitsbescheinigung ist für die Käuferseite von besonderem Interesse. Das Nichtvorliegen kann ein Indiz für baurechtliche Illegalitäten sein. Außerdem kann es zu Problemen bei der Anmeldung bei den Versorgerunternehmen (Strom, Gas, Wasser) kommen, sofern eine Neuanschuldung statt einer einfachen Ummeldung erforderlich ist.

Aufgrund des Alters oder der Art der Immobilie kann es vorkommen, dass eine Bewohnbarkeitsbescheinigung nicht erforderlich ist. Durch eine entsprechende Bescheinigung der Gemeinde darüber, dass die Bewohnbarkeitsbescheinigung im konkreten Fall nicht notwendig ist, kann diese Voraussetzung ersetzt werden.

Die Bewohnbarkeitsbescheinigung ist nur für die Dauer von zehn Jahren gültig. Es ist daher empfehlenswert, eine Erinnerung im Kalender vorzumerken, um die Bescheinigung rechtzeitig verlängern zu lassen. Eine Neubeantragung nach Ablauf der Bescheinigung kann erhebliche Zusatzkosten verursachen.



2.7 Inventar

Häufiger Streitpunkt ist das Inventar einer Immobilie. Hierbei kommt es typischerweise zu drei Konstellationen: Die Immobilie wird unmöbliert, teilmöbliert oder vollmöbliert erworben.

Für den Fall, dass die Immobilie ohne Mobiliar gekauft wird, sollte sichergestellt werden, dass der Verkäufer sämtliche Einrichtungsgegenstände vor dem Kauf ausgeräumt hat. Es ist nicht selten der Fall, dass dieser Punkt übersehen wird und die Käuferseite auf den Kosten für die Entrümpelung sitzen bleibt.

Falls das Kaufobjekt teil- oder vollmöbliert erworben werden soll, empfiehlt es sich, eine detaillierte Inventarliste vorliegen zu haben und diese der notariellen Kaufurkunde beizufügen. Auch hier kommt es erfahrungsgemäß häufig zu Streitpunkten, wenn der Verkäufer Gegenstände zwischen dem ersten Zeitpunkt der Besichtigung und dem Kaufzeitpunkt der Immobilie aus dem Objekt entfernt hat.

In jedem Fall empfiehlt es sich, mit der Verkäuferseite einen weiteren Begehungstermin zu vereinbaren, der unmittelbar vor dem Notartermin liegt.

2.8 Grundsteuer und Abfallgebühr

Das Grundstück haftet subsidiär für die Zahlung von Grundsteuern und Müllgebühren. Daher ist es unerlässlich, die ordnungsgemäßen Zahlungen dieser Abgaben positiv festzustellen.

2.9 Strom, Gas, Wasser

Es ist wichtig festzustellen, dass der Verkäufer auf dem Laufenden mit der Zahlung der Versorgerunternehmen (Strom, Gas, Wasser) ist. Daher sind entsprechende Unterlagen zu beantragen. Zwar haftet primär der Vertragspartner für aufgelaufene Schulden, sollte dieser jedoch zur Begleichung derselben nicht fähig sein, haftet für diese die Immobilie und somit der Käufer sekundär. Liegen also die entsprechenden Unterlagen nicht vor, besteht das Risiko, dass entweder eine Abmeldung von den Versorgungsunternehmen stattgefunden

hat, durch die zusätzliche Kosten für eine etwaige Neuanschaffung entstehen, oder dass Zahlungen ausstehen, die von der Käuferseite zu tragen sind. Für eine Neuanschaffung wäre darüber hinaus die oben erwähnte Bewohnbarkeitsbescheinigung unumgänglich.

2.10 Eigentümergemeinschaft

Gehört das Kaufobjekt einer Eigentümergemeinschaft an, so sind weitere Umstände zu berücksichtigen, da die Immobilie gemäß ihres Anteils am Gesamteigentum auch für dieses haftet.

Es ist daher zwingend erforderlich, eine Bescheinigung über sämtliche Zahlungen an die Eigentümergemeinschaft seitens der Verkäuferseite anzufordern, um positiv feststellen zu können, dass der Verkäufer keine Schulden gegenüber der Eigentümergemeinschaft hat.

Weiter sollte auch die Satzung und die letzten Beschlüsse der Eigentümerversammlung angefordert werden, diese sind nämlich auch für die Käuferseite bindend. Aus der Satzung kann sich zum Beispiel ergeben, ob Ferienvermietung von der Eigentümergemeinschaft erlaubt oder untersagt wurde.

Hilfreich ist auch das Protokoll der letzten Eigentümerversammlung, aus dem hervorgeht, ob notwendige Reparaturen durchgeführt werden müssen. Da die Kosten hierfür auf alle Eigentümer unter Beachtung ihrer jeweiligen Anteile umgelegt werden, besteht je nach Art und Umfang der durchzuführenden Maßnahme ein erhebliches Kostenrisiko, das viele Käufer bei Erwerb der Immobilie nicht berücksichtigen. Damit ist jetzt nicht die regelmäßige Wartung des Fahrstuhls gemeint, aber wenn etwa die gesamte Außenfassade der Immobilie erneuert werden muss, möchte der Verkäufer diese Kosten vielleicht auf den (unwissenden) Käufer abwälzen.

In Spanien müssen Mehrfamilienhäuser darüber hinaus nach 50 Jahren und danach alle zehn Jahre einer baulichen Überprüfung unterzogen und ggfs. renoviert werden. Man kann in diesem Zusammenhang von einem „TÜV“ der Immobilie sprechen. Insbesondere wenn man also darüber nachdenkt, eine



Immobilie zu erwerben, die schon etwas älter ist, muss der bauliche Zustand genau überprüft werden. Dabei ist dann auch die Frage zu klären, wann die nächste Überprüfung ansteht.

2.11 Lasten und Belastungen

Regelmäßig wird man sowohl in Optionsverträgen aber auch in den notariellen Urkunden Sätze finden wie „die Immobilie wird frei von allen Lasten verkauft oder erworben“. Nur weil dieser Satz da steht, heißt es noch lange nicht, dass dies auch der Wahrheit entspricht. Ein weit verbreiteter Irrtum hierbei ist, dass man in Spanien kein illegales oder belastetes Eigentum erwerben kann. Aber selbstverständlich geht das, wenn man nicht vorsichtig genug ist.

Die typischen im Grundbuch eingetragenen Belastungen sind: Hypotheken, Erbpand-, Wege- sowie Nießbrauchrechte oder Pfändungsbeschlüsse.

2.11.1 Hypotheken

Nicht selten ist im Grundbuch als Belastung eine Hypothek eingetragen. Während in Deutschland das typische Finanzierungsmittel beim Immobilienerwerb die Grundschuld ist, so ist dies in Spanien die Hypothek.

Es können auch durchaus mehrere Hypotheken eingetragen sein. Dies allein ist noch kein Grund zur Sorge, kann jedoch auf die finanziellen Schwierigkeiten des Verkäufers hindeuten, wenn die Immobilie „überschuldet“ ist. In letzterem Fall sollte äußerste Vorsicht bei den Zahlungen an den Verkäufer, insbesondere bei der Überweisung des Optionspreises auf das Privatkonto des Verkäufers geboten sein.

Liegt eine Hypothekenbelastung vor, so bestehen zwei Möglichkeiten: Entweder man tritt in die Hypothekenkonditionen des Verkäufers ein oder die Hypotheken müssen vor Erwerb der Immobilie gelöscht werden. Letzteres geschieht in der Regel beim Notartermin, bei dem auch der Kauf besiegelt wird, durch Übergabe eines Schecks an die Bank und entsprechende Unterschrift einer Löschungsurkunde.

2.12 „Alodio“ (Erbpfandrechte)

Unter einem Alodio (oder „Alou“ auf Katalanisch) versteht man ein ursprünglich aus dem römischen Recht stammendes Erbpfandrecht, das auf Mallorca und Menorca im 13. Jahrhundert eingeführt wurde. Der Alodio belastet normalerweise eine Immobilie und gibt dem ursprünglichen Inhaber desselben das Recht, bei jedem späteren Verkauf vom Käufer einen bestimmten Geldbetrag oder einen bestimmten Prozentsatz vom Kaufpreis einzufordern. Daher sollte man beim Immobilienerwerb auf Mallorca stets darauf achten, denn der Erwerb bzw. Verkauf einer Immobilie kann dadurch schnell ein paar tausend Euro teurer werden.

Viele Fincas auf den Balearen sind auch heutzutage noch mit einem Alodio belastet. Allerdings gab und gibt es viele Meinungen, dass dieses Rechtsinstitut nicht mehr zeitgemäß ist. Daher wurden mittlerweile einige Einschränkungen beschlossen. So muss ein Alodio z.B. noch gültig sein, damit es Wirksamkeit entfaltet. Einige Alodios sind allein aufgrund der Tatsache, dass nicht mehr nachvollziehbar ist, wer überhaupt der Inhaber des Rechts ist, zu vernachlässigen. Außerdem muss ein Alodio in regelmäßigen Abständen erneuert werden. Dies bedeutet, dass ein Alodio, welches fünf Jahre nach der letzten Veräußerung der Immobilie und Kenntnis des Inhabers des Alodio von der Veräußerung nicht gefordert wurde, ungültig ist. Außerdem hat die Balearische Regierung den Stichtag 19. Juli 2015 gewählt, um ein Alodio zu erneuern. Alle Alodios, die bis zu diesem Zeitpunkt nicht beim Grundbuchamt erneuert wurden, sind daher unwirksam.

Ein unwirksames Alodio kann gelöscht werden. Allerdings kann dies nur durch den Inhaber des Rechts oder durch einen Richter geschehen. Im letzteren Fall ist daher ein gerichtliches Verfahren nötig, was wiederum Kosten verursacht und zeitaufwendig sein kann, weshalb die Löschung vor Erwerb der Immobilie durch den Verkäufer vorgenommen werden sollte.



2.12.1 Wege-/ Wasser- und Nießbrauchrechte

Als weitere Belastung des Grundstücks können Wege-, Wasser und/oder Nießbrauchrechte vorhanden sein. Ein typisches Wegerecht ist zum Beispiel das Zugangsrecht des Nachbarn, um auf sein Grundstück zu kommen. Wasserrechte sind auf Mallorca auch nicht unüblich, wenn der Nachbar etwa seine Wasserleitungen durch das Grundstück legen muss, um an Frischwasser heranzukommen. Als Teil eines Nießbrauchsrechts kann beispielsweise ein Wohnrecht mit oder ohne Recht zur Weitervermietung der Immobilie eingeräumt sein.

Nicht alle diese Rechte werden sich löschen lassen. Steht dem Nachbar tatsächlich eines der oben beschriebenen Wege- oder Wasserrechte zu, so wird sich dies durch Erwerb der Immobilie nicht ändern. Es kann aber auch sein, dass dem Nachbarn diese Rechte nie zugestanden haben oder mittlerweile weggefallen ist. In jedem Fall ist eine gründliche Prüfung erforderlich, um die Konsequenzen dieser Belastungen zu kennen, falls ein lastenfreier Erwerb nicht möglich ist.

Kann eine Löschung vorgenommen werden, so sollte diese vor dem Kauf auf Kosten des Verkäufers durchgeführt werden.

2.12.2 Pfändungsbeschlüsse

Im Grundbuch können auch Pfändungsbeschlüsse eingetragen sein. Diese können von staatlichen Behörden wie etwa der Sozialversicherung oder dem Finanzamt kommen, aber auch durch Gerichtsurteile begründet sein. In jedem Fall ist Vorsicht geboten, da dies über die finanzielle Situation des Verkäufers Aufschluss geben kann. Eine Löschung des Pfändungseintrags vor Erwerb der Immobilie sollte unbedingt durchgeführt werden.

2.12.3 Zusammenfassung

Lastenfrier Erwerb ist – wie gezeigt – nicht immer möglich, sollte aber unbedingt angestrebt werden. Daher sollten alle Belastungen des Grundstücks eingehend geprüft, bewertet und, falls möglich, vor Kauf der Immobilie gelöscht werden. Muss die Immobilie mit Lasten gekauft werden, so sind die Konsequenzen vor Erwerb genau herauszuarbeiten.

2.13 Baurechtlicher Zustand

Einer der zentralen Punkte beim Immobilienerwerb auf Mallorca ist der baurechtliche Zustand des Kaufobjekts. Da es auf Mallorca in der Vergangenheit nicht unüblich war, An- und Umbauten ohne die entsprechenden Baugenehmigungen vorzunehmen und die Baubehörde dies über einen langen Zeitraum einfach hingenommen bzw. nicht kontrolliert hat, entsprechen viele Immobilien nicht den aktuellen baurechtlichen Vorschriften.

Dies alles wäre schön und gut, wenn sich die Baupolitik der Balearenregierung in den letzten Jahren nicht drastisch geändert hätte. Heute wird wesentlich strikter als zuvor gegen illegale Bebauungen vorgegangen, indem sie teilweise sogar abgerissen werden. Die Strafen in diesem Bereich können leicht in den sechsstelligen Bereich gehen, da sie sich am Wert der illegalen Bauten bemessen.

An dieser Stelle sei noch einmal ausdrücklich darauf hingewiesen, dass auch eine baurechtlich illegale Immobilie sogar notariell erworben werden kann. Es ist daher die Pflicht des Käufers, auch eine gründliche baurechtliche Prüfung vorzunehmen.

Im ersten Schritt muss überprüft werden, in welcher Zone das Kaufobjekt überhaupt liegt. Allein hier können sich schon gravierende Unterschiede ergeben. So ist es z.B. wesentlich wahrscheinlicher, dass eine Immobilie, die im Küstenbereich oder im Naturschutzgebiet liegt, baurechtliche Unstimmigkeiten aufweist als eine Stadtwohnung in Palma.



Je nach Zone sind wiederum einige Bauten zulässig und andere nicht. Die Vorschriften hierzu können insbesondere den Regional- oder Flächennutzungsplänen sowie den Bauordnungen der jeweiligen Gemeinde entnommen werden.

Im zweiten Schritt sollte dann die tatsächlich bestehenden Bauten auf dem Grundstück mit der im Grundbuch- und Katasteramt hinterlegten Situation verglichen werden. Größere Auffälligkeiten können dann weitere Nachforschungen zur Folge haben. Allerdings kann vom Vorhandensein aller Bauten im Grundbuch- und Katasteramt noch nicht auf die baurechtliche Legalität geschlossen werden. Es gibt durchaus Konstellationen, in denen auch illegale Bauten ihren Weg ins Grundbuch- und Katasteramt gefunden haben. Ein typischer Fall ist der nachträglich hinzugefügte Swimming-Pool. Häufig ist mit dem Haupthaus gerade im ländlichen Bereich die maximal bebaubare Fläche des Grundstücks schon erreicht, sodass man für den Swimming-Pool keine Baugenehmigung bekommt. Der Swimming-Pool wird dennoch errichtet und auch ordnungsgemäß mittels einer Neubauerklärung ins Grundbuch eingetragen. Der Käufer, der einen solchen Sachverhalt nicht gründlich überprüft, muss die entsprechenden Konsequenzen tragen.

Daher sollte zwingend die Bauabnahmebescheinigung verlangt werden. Kann diese nicht vorgezeigt werden, ist dies ein eindeutiger Hinweis darauf, dass alle oder einige der Gebäude auf dem Grundstück nicht den Bauvorschriften entsprechen. Von Verkäuferseite sollten auch alle Baugenehmigungen vorgelegt werden, damit der Käufer nachvollziehen kann, ob wirklich alles ordnungsgemäß so errichtet worden ist, wie es von der Baubehörde seiner Zeit genehmigt wurde.

Sollte man dennoch eine Immobilie erwerben oder erworben haben, die nicht den Baurechtsvorschriften entspricht, muss man mit dem entsprechenden Straf- und Abrissbescheid der Baubehörden rechnen. Allerdings kann die Baubehörde nicht alle Bauten abreißen lassen. Gebäude, die schon eine gewisse Zeit bestehen, genießen sogenannten Bestandsschutz und sind zunächst nicht von einer Abrissverfügung bedroht. Trotzdem gibt es hier Einschränkungen, denn in diesen Fällen wird die Baubehörde in den meisten Fällen keine Baugenehmigung für Aus- oder Umbaumaßnahmen erteilen.

Eine weitere mögliche Konsequenz kann sein, dass bei Vorliegen eines schweren oder sehr schweren baurechtlichen Verstoßes die Genehmigung zur Ferienvermietung versagt wird.

3 Notarvertrag

Bevor auf den Notarvertrag eingegangen wird, soll zunächst die Funktion des Notars in Spanien kurz erläutert werden. In Deutschland ist der Notar in vielen Bundesländern auch gleichzeitig Rechtsanwalt und ihm obliegen zahlreiche Hinweispflichten und Warnfunktionen. Der Notar in Spanien hat hingegen eine andere Funktion. Er erteilt zwar auch Hinweise zur Einhaltung von steuerlichen und datenschutzrechtlichen Pflichten, prüft aber beispielsweise nicht die Rechtmäßigkeit des Kaufobjekts. Der spanische Notar holt Grundbuch- und Katasterauszüge ein, überprüft aber nicht, ob der dort formell festgehaltene Inhalt auch der tatsächlichen Sach- und Rechtslage entspricht. Daher kommt ihm mehr eine Unterschriftsbeglaubigungs- und Identitätsfeststellungsfunktion zu.

Wie schon eingangs erwähnt ist der Gang zum Notar in Spanien, um Eigentümer einer Immobilie zu werden, nicht zwingend erforderlich. Auch ein privatschriftlicher Kaufvertrag reicht dazu aus, wobei zu diesem Vorgehen aus den weiter oben erwähnten Gründen abzuraten ist.

Die notarielle Kaufurkunde („Escritura de compraventa“) stellt daher regelmäßig den eigentlichen Erwerbstitel dar. Die notarielle Kaufurkunde ist auch erforderlich, damit die notwendige Eintragung als neuer Eigentümer im Grundbuch erfolgen kann. Nur nach Eintragung im Grundbuch ist der neue Erwerber auch gegenüber Dritten geschützt. Es kann ansonsten durchaus geschehen, dass die erworbene Immobilie noch einmal an einen Dritten verkauft wird und dieser sich dann im Grundbuch eintragen lässt.

Die „Escritura“ ist typischerweise in fünf Abschnitte gegliedert: Die Identifizierung der anwesenden Parteien, die Darlegung des Sachverhalts (Beschreibung des Kaufobjekts), die eigentlichen Kaufbedingungen, die Hinweise des Notars und die Unterschriften der Parteien und des Notars. Dabei kann die notarielle Kaufurkunde mit Anhängen leicht über 20 Seiten Umfang haben und sie wird



stets in spanischer Sprache verfasst, und in vielen Fällen liegt keine ordentliche Übersetzung vor. Es gibt zwar Notare, die die Urkunde im Termin auch auf Deutsch verlesen, es ist aber dennoch empfehlenswert, vor Unterschrift eine deutsche Übersetzung vorliegen zu haben, um den Urkundentext genau verstehen zu können.

Sämtliche Kosten der notariellen Beurkundung sowie Steuern gehen mit Ausnahme der örtlichen Wertzuwachssteuer (Plusvalía) zu Lasten der Käuferseite.

Außerdem müssen vom Kaufpreis 3 % einbehalten werden, wenn die Verkäuferseite kein Resident in Spanien ist. Dabei handelt es sich um einen gesetzlich vorgeschriebenen Einbehalt als Vorauszahlung auf die Einkommensteuer der Verkäuferseite. Dieser Betrag muss daher vom Kaufpreis einbehalten und im Namen der Verkäuferseite beim Finanzamt abgeführt werden.

4 Gemeindliche Wertzuwachssteuer

Die Wertzuwachssteuer – Plusvalía Municipal – ist eine von den Gemeinden erhobene Steuer auf den theoretischen Wertzuwachs von Grund und Boden, die beim Verkauf der Immobilie anfällt. Die Steuerhöhe errechnet sich nicht aus dem Gewinn, der aus dem Verkauf erzielt wird, sondern aus einer Formel, deren Ausgangspunkt der Katasterwert des Bodens zum Zeitpunkt des Verkaufs ist. In diesen Wert wird auch der Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung eingerechnet.

Zwei Probleme haben sich in der Vergangenheit mit dieser Steuer ergeben, beide sind mittlerweile durch Gerichtsurteile geklärt:

1) Die häufig angewendete Verlagerung der Bezahlung hin zum Käufer wurde vom Obersten Gerichtshof im März 2012 für nichtig erklärt. Auch sehen die spanischen Verbraucherschutzbestimmungen die Nichtigkeit einer solchen Klausel vor, sollte sie in einem Kaufvertrag enthalten sein. Zahlungspflichtig ist somit grundsätzlich der Verkäufer. In der Praxis wird das Problem vermieden, indem der Käufer die zuvor bei der Gemeinde abgefragte Steuerlast vom Kaufpreis einbehält und für diesen die Einzahlung vornimmt.

2) Im Zuge der Immobilienkrise kam es vermehrt zur Situation, dass die Wertzuwachssteuer auch eingehoben wurde, wenn kein Wertzuwachs stattgefunden hatte, d.h. wenn ein Verkauf mit Verlust erfolgte. Auch gegen diese Praxis, die dem Verkäufer gegenüber eine manifeste Steuerungerechtigkeit darstellt, gibt es nunmehr rechtliche Handhabe und der Verkäufer kann gegen einen entsprechenden Bescheid der Gemeinde Einspruch einlegen. Meist reichen als Belege die Kauf- und Verkaufsurkunde.

5 Das Maklerhonorar

In nahezu allen Immobilienoperationen wird eine Immobilienagentur oder ein Immobilienmakler involviert sein. Ihre Aufgabe ist es, die Parteien (Käufer und Verkäufer) miteinander in Verbindung zu setzen. Die Tätigkeit des Maklers ist in Spanien kein geschützter Beruf, was im Umkehrschluss bedeutet, dass grundsätzlich erstmal jeder als Vermittler bei einem Immobiliengeschäft auftreten kann. Jedoch ist es einigen Berufsgruppen – z.B. Rechtsanwälten aufgrund ihrer Standesrichtlinien – untersagt, als Makler tätig zu werden.

Kommt es aufgrund der Aktivität der Agentur oder des Maklers zum Abschluss des Kaufvertrages, so entsteht ein Anspruch auf Zahlung der vereinbarten Provision. Die Höhe der Provision ist dabei nicht gesetzlich vorgegeben, sondern kann frei zwischen den Parteien verhandelt werden. Auf Mallorca hat sich jedoch eine durchschnittliche Maklerprovision in Höhe von 5 % etabliert. Hinzu kommt noch die spanische Mehrwertsteuer in Höhe von 21 %.

Häufig stellt sich dabei die Frage, ob der Verkäufer oder der Käufer die Maklerprovision zu tragen hat. Dabei gilt in Spanien grundsätzlich das Auftragsprinzip, d.h. die Partei, die dem Makler den Auftrag erteilt hat, verpflichtet sich auch seine Provision zu zahlen. Da es in der Praxis in fast allen Fällen der Verkäufer sein wird, der die Dienste des Maklers in Anspruch nimmt, um seine Immobilie zu verkaufen, trifft die Zahlungspflicht in der Regel ihn. Nur in Ausnahmefällen kann der Käufer zur Zahlung der Maklerprovision herangezogen werden. Es steht den Parteien jedoch frei, Abweichendes zu vereinbaren.



Praktisch wird es meistens so gehandhabt, dass der Käufer die vom Verkäufer zu zahlende Maklerprovision vom vereinbarten Kaufpreis einbehält und bei Unterschrift der Notarurkunde dem Makler einen Scheck in entsprechender Höhe aushändigt.

6 Grunderwerb- oder Umsatzsteuer

Grundsätzlich gilt, dass der Verkauf einer neu erbauten oder umfassend sanierten Immobilie als „*Erstübertragung*“ gilt und somit der Umsatzsteuer unterliegt. Bei Wohnimmobilien kommt dabei der reduzierte Umsatzsteuersatz von 10 % zur Anwendung. Auf den Verkauf gebrauchter Immobilien wird die Grunderwerbsteuer angewendet, die 8 % bis 11 % beträgt (Tabelle unter „*6.2 Grunderwerbsteuer: Ab 1 Million wird es teurer*“ auf Seite 75).

Ab wann eine Immobilie als umfassend saniert und somit zu Umsatzsteuerzwecken als neu gilt, ist im Umsatzsteuergesetz festgelegt. Vereinfacht dargelegt: Das Gebäude muss hauptsächlich Wohnzwecken dienen, die Bauarbeiten müssen in einem bestimmten Mindestausmaß strukturelle Elemente betreffen und die Gesamtkosten müssen mehr als 25 % des Preises des Gebäudes ausmachen.

Auch hier der Hinweis, dass ein Erwerb unbedingt steuerlich korrekt aufzusetzen ist, wenn der Erwerber mit dem Gebäude eine umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit im Sinn hat, wie zum Beispiel die umsatzsteuerpflichtige Modalität der Ferienvermietung, da in diesem Fall die Umsatzsteuer zurückerlangt werden kann.

Ebenfalls ist darauf zu achten, dass ein Optionsvortrag 21 % Umsatzsteuer auf die Optionssumme auslöst, die in keiner Weise auf die Besteuerung des Gesamtkaufpreises anrechenbar ist, da es sich um ein gesondertes Rechtsgeschäft handelt, nämlich die Übertragung eines Rechtes. Diese Steuerfolge tritt in jedem Fall ein, wenn die Option notariell und im Grundbuch abgesichert wird, und zwar unabhängig davon, ob die Immobilie selbst mit Grunderwerbsteuer oder Umsatzsteuer erworben wird.

Anders verhält es sich beim weiter oben erwähnten Kaufvertrag mit Strafzahlung (Contrato de Arras). Die aufgrund dieses Vertrags geleistete Zahlung gilt steuerlich als Anzahlung und somit als Bestandteil des Kaufes, weshalb es zu keiner zusätzlichen Belastung kommt. Jedoch sind die zivilrechtlichen Wirkungen beider Verträge zu beachten, wie zu Beginn des Kapitels ausgeführt.

7 Eintragung in die Register

Nachdem die Steuern ordnungsgemäß abgeführt worden sind, kann die Eintragung als neuer Eigentümer im Grundbuchamt erfolgen. Nach Antragstellung kann dieser Vorgang zwischen zwei Wochen und mehreren Monaten erfordern, was insbesondere davon abhängig ist, wann und wo der Antrag gestellt wird. Während der Antrag bei den Grundbuchämtern von Palma in der Regel innerhalb eines Monats bearbeitet wird, kann die Bearbeitungszeit bei den übrigen Gemeinden auch schon mal etwas länger dauern.

Weiter ist die Ummeldung bei der Gemeinde und beim Katasteramt vorzunehmen.

In den meisten Fällen wird beim Erwerb einer Bestandsimmobilie auch eine Ummeldung bei den Versorgerunternehmen Strom, Gas und Wasser vorzunehmen.

8 Zusammenfassung

Der Immobilienerwerb auf Mallorca hat seine Besonderheiten, die man bereits vor der Kaufentscheidung kennen sollte.

Dabei empfiehlt es sich, zu einem frühen Zeitpunkt – am besten schon vor Abschluss des Optionsvertrages – professionellen Rat in Anspruch zu nehmen, da schon hier die Weichen für den späteren Erwerb gestellt werden. Neben den unabdingbaren Vertragsbestandteilen (Parteien, Optionspreis- und Frist) sind hier insbesondere die Rücktrittsrechte des Optionsnehmers (Käufers) zu berücksichtigen. Auch die Frage, ob der Optionspreis auf ein Notartreuhandkonto eingezahlt werden kann, ist dabei abzuklären.



Innerhalb der Optionsfrist wird die Immobilie dann auf Herz und Nieren geprüft (Due Diligence). Dabei sollten neben der Eigentümerstellung und den Belastungen des Grundstücks u.a. die baurechtliche Konformität gründlich überprüft werden.

Ergibt die Überprüfung keine Auffälligkeiten, sollte die Immobilie mittels notarieller Kaufurkunde erworben werden, damit anschließend die entsprechende Ummeldung beim Grundbuchamt erfolgen kann.

F. Nutzungsphase und Nutzungsart

1 Grundlagen der spanischen Besteuerung

Bei der Vermietung durch Ausländer stellt sich eingangs die grundlegende Frage, ob es sich um eine Tätigkeit handelt, die vom Finanzamt als gewerblich eingestuft wird und somit eine ständige Betriebsstätte (*establecimiento permanente*) begründet. Dabei ist immer zu berücksichtigen, dass für das Umsatzsteuergesetz jegliche Immobilienvermietung eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, während das Ertragsteuergesetz dies in differenzierter Weise definiert.

Geregelt ist die Besteuerung zunächst durch die Königliche Gesetzesverordnung 5/2004, mit der die konsolidierte Fassung des Einkommensteuergesetzes für Nichtresidenten (IRNR) verabschiedet wurde. Dieses Gesetz verweist in vielen Aspekten auf das Einkommensteuergesetz für Residenten (IRPF) oder auf das Körperschaftsteuergesetz (IS).

„*Wirtschaftliche Aktivität*“ für natürliche und juristische Personen wird bei der Vermietung folgendermaßen definiert: Wenn man einen Arbeitnehmer vollzeitbeschäftigt, der sich um die Vermietung und Verwaltung der Immobilien kümmert (Artikel 27.2 des IRPF-Gesetzes und gleichlautend Artikel 5.1 des IS-Gesetzes).

Die ständige Betriebsstätte ist als fester Geschäftsstandort definiert, an dem eine wirtschaftliche Tätigkeit oder ein Teil derselben durchgeführt wird (Artikel 13.1 des IRNR-Gesetzes). Darüber hinaus ist die Definition im Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten.

Die Frage ist insbesondere im Zusammenhang mit der Ferienvermietung von Bedeutung. Wer diese Aktivität laut Definition des Umsatzsteuergesetzes betreibt, übt in Spanien eine wirtschaftliche Tätigkeit aus, da die Überlassung der Immobilie nur einen Teil der Leistung darstellt und aufgrund der ergänzenden Serviceleistungen eine touristische Gesamtleistung erbracht wird. Mit dieser wird automatisch eine ständige Betriebsstätte begründet, was



bedeutet, dass die Besteuerung auf Grundlage des Körperschaftsteuergesetzes erfolgt (Artikel 18 des IRNR-Gesetzes mit entsprechendem Verweis auf das Körperschaftsteuergesetz).

Die Bemessungsgrundlage für natürliche Personen (ohne Betriebsstätte) und somit die Behandlung von Einnahmen und Ausgaben wird von Artikel 24 des IRNR-Gesetzes geregelt. Wie an anderer Stelle erklärt, hat der Gesetzgeber bei der Abschaffung der Diskriminierung von Ausländern aus EU-Staaten in der Mietbesteuerung keine neuen Regelungen eingeführt, sondern schlicht auf die entsprechenden Regelungen des Einkommensteuergesetzes für Residenten verwiesen (Artikel 23), was in der praktischen Umsetzung für einige Interpretationsprobleme sorgt.

Bei juristischen Personen bemüht das IRNR-Gesetz die entsprechenden Regelungen des Körperschaftsteuergesetzes, jedoch ausschließlich zur Ermittlung und Quantifizierung der Einnahmen und Ausgaben, nicht zur Bestimmung des Steuersatzes.

Im Fall einer ständigen Betriebsstätte verweist das IRNR-Gesetz ebenfalls auf das Körperschaftsteuergesetz (Artikel 29).

Die Steuersätze ergeben sich bei Nichtvorhandensein einer ständigen Betriebsstätte aus Artikel 25 des IRNR-Gesetzes, unabhängig davon, ob es sich um eine natürliche oder juristische Person handelt. Dieser Steuersatz ist für Ausländer aus EU-Staaten und Nicht-EU-Staaten unterschiedlich geregelt (aktuell 19 bzw. 24 %).

2 Grundlagen der deutschen Besteuerung

2.1 Definition der Vermietung nach deutschem Verständnis

Die grundlegende Vorschrift für die Besteuerung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bei natürlichen Personen ist § 21 EStG. Der deutschen Besteuerung unterliegt demnach neben der Vermietung von Immobilien, Schiffen und beweglichem Betriebsvermögen auch die Überlassung von Rechten, wie z.B. Urheberrechten. Charakterisierend ist die zeitlich begrenzte Überlassung, bei der die Details in der Regel vertraglich fixiert werden. Im Rahmen des vorliegenden Buches werden die Einkünfte aus der Vermietung von Immobilien betrachtet. Hierzu gehört sowohl die Vermietung zur langfristigen Wohnnutzung als auch die kurzfristige Überlassung wie bei Ferienimmobilien.

Zum Verhältnis zu den anderen Einkunftsarten des deutschen Einkommensteuerrechts gilt: Sollte die Vermietung Teil einer anderen Einkunftsart – wie Land- und Forstwirtschaft, betriebliche Einkünfte und Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit – sein, ist § 21 EStG subsidiär. Auf der anderen Seite geht § 21 EStG den Einkünften aus Kapitalvermögen und dem Auffangtatbestand der sonstigen Einkünfte vor. So unterliegen z.B. Zinseinnahmen aus einem Konto, das vollumfänglich nur für die Vermietungseinnahmen und -kosten genutzt wird, nicht der Abgeltungsteuer. Die Zinserträge aus dem Konto sind wie die Einnahmen aus der Vermietung zu versteuern.

Erfolgt die Vermietung durch eine Kapitalgesellschaft, sind die in diesem und den folgenden Kapiteln dargestellten Prüfungsschritte nicht notwendig, da eine Kapitalgesellschaft nach § 8 Abs. 2 KStG gewerbliche Einkünfte qua Rechtsform erzielt. In dieser Konstellation ergeben sich allerdings andere Prüfungsschritte (insbesondere die Frage der steuerlichen Erfassung von Selbstnutzung), die in den Kapiteln zur Vermietung durch Kapitalgesellschaften erörtert werden.



2.2 Abgrenzung zu gewerblichen Einkünften

Für die in diesem Buch vorgenommenen Überlegungen ist insbesondere die Abgrenzung zwischen Vermietungseinkünften (§ 21 EStG) und gewerblichen Einkünften (§ 15 EStG) relevant. Die tatsächliche steuerliche Mehr- oder auch Minderbelastung bei den laufenden Einkünften ist von mehreren Faktoren abhängig und sollte insgesamt im Einzelfall geprüft werden: Zunächst ergibt sich bei gewerblichen Einkünften eine Mehrbelastung mit Gewerbesteuer. Diese Gewerbesteuer kann bei natürlichen Personen allerdings im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung steuermindernd abgezogen werden. Zudem kann ggf. ein höherer Abschreibungssatz angewendet werden.

Die Veräußerung der Immobilie ist bei Gewerblichkeit allerdings unabhängig von der Haltedauer stets steuerpflichtig und hierdurch kann sich insbesondere bei Veräußerung mit Gewinn eine deutliche Mehrbelastung ergeben.

Wesentliches Merkmal der Zuordnung zur gewerblichen Tätigkeit ist das Übersteigen der reinen Fruchtziehung. Wird der Rahmen der Vermögensverwaltung (§ 14 S. 3 AO) überschritten, liegen keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Die Vermietung wird z.B. dann als gewerblich eingestuft, wenn sie einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb (also einem Hotel) vergleichbar ist und mit nicht üblichen Zusatzleistungen des Vermieters angeboten wird. Ebenso kann eine Vermietung gewerblich sein, wenn die fragliche Wohnung Teil einer größeren Anlage ist und die Werbung sowie die Vermietung einer Agentur übertragen wurde. Diese Umqualifizierung zu gewerblichen Einkünften setzt bei den laufenden Einkünften an und erfasst schließlich auch eine spätere Veräußerung der Immobilie.

Eine zusätzliche Belastung mit Gewerbesteuer kann sich bei Verkäufen über die vom BFH entwickelte „3-Objekt-Grenze“ ergeben. Worum handelt es sich hierbei? Veräußert ein Steuerpflichtiger mehr als drei Objekte innerhalb von fünf Jahren, so wird unterstellt, dass dies nicht mehr als private Vermögensverwaltung, sondern als gewerbliche Tätigkeit einzustufen ist. Nach grds. widerlegbarer Vermutung überlagert in diesem Fall die vorgenommene Vermögensumschichtung die reine Fruchtziehung.

Die 5-Jahres-Frist ist allerdings keine starre Grenze, sodass auch spätere Verkäufe relevant sein können. Maßgebliche Objekte in diesem Sinne sind solche, bei denen ein enger zeitlicher Zusammenhang (auch hierfür wird auf einen Zeitraum von fünf Jahren abgestellt) zwischen Errichtung, Erwerb oder Modernisierung und der Veräußerung besteht. Man spricht hierbei auch von der „*doppelten Fünfjahresvoraussetzung*“. In diese Regelung sind nicht nur in Deutschland belegene Immobilien, sondern z.B. auch das spanische Grundstück einzubeziehen. Zur Vermeidung von unerwarteten Steuermehrbelastungen sollten somit vor Verkauf einer Immobilie die in- und ausländischen Vorgänge der letzten Jahre geprüft werden.

Als besonderen Aspekt der Gewerblichkeit nach deutschem Verständnis ist kurz auf das Thema „*Betriebsaufspaltung*“ hinzuweisen. Ein nicht selten vorkommender Fall ist, dass ein Gesellschafter (oder eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, an der er beteiligt ist) eine Immobilie besitzt und diese an seine gewerbliche Gesellschaft vermietet. Regelmäßig stellt das gemietete Objekt eine wesentliche Betriebsgrundlage der gewerblichen Gesellschaft (sachliche Verflechtung) dar. Besteht nun zudem zwischen dieser anmietenden Gesellschaft und der vermietenden Person bzw. Personengesellschaft ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille (sog. personelle Verflechtung), so werden die Vermietungseinkünfte gewerblich infiziert, da nach Rechtsprechung des BFH der Rahmen der reinen Vermögensverwaltung überschritten wird.

Sollte ausnahmsweise eine andere Konstellation als die Vermietung an natürliche Personen zu Wohn- oder touristischen Zwecken angedacht sein, sollte die geplante Struktur vorab hinsichtlich der steuerlichen Auswirkungen in Deutschland und in Spanien überprüft werden.

2.3 Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Bei Vermietung und Verpachtung ist nach deutschem Verständnis der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln. Grundlegend ist hierbei auf das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG abzustellen. Als Einnahmen sind vor allem die Zahlungen des jeweiligen Mieters zu erfassen. Steuerermindernd können die mit dem Vermietungsobjekt zusammenhängenden



Werbungskosten abgezogen werden (Details siehe „5 „Werbungskosten“ in Deutschland“ auf Seite 122).

Liegt die Immobilie im Ausland, gelten für deutsche steuerliche Zwecke grds. vollumfänglich die deutschen Vorschriften der Gewinnermittlung. Für die abschließende Entscheidung, ob die Einkünfte im Rahmen der deutschen Steuererklärung zu erfassen sind, ist ein ggf. vorhandenes DBA und die darin vereinbarten Regelungen zur Aufteilung des Besteuerungsrechtes einzubeziehen. Hat danach Deutschland ein Besteuerungsrecht, kommen auch bei ausländischen Immobilien die deutschen Vorschriften vollumfänglich zur Anwendung. Es ist nicht möglich, die nach ausländischem Recht ermittelten Werte für das deutsche Besteuerungsverfahren zu übernehmen.

2.4 Gewinnerzielungsabsicht: Totalüberschussprognose

Wird in Deutschland über die steuerliche Behandlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gesprochen, fällt häufig das Wort „Totalüberschussprognose“. Bevor die Einzelheiten der deutschen Besteuerung in den folgenden Kapiteln dargestellt werden, wird diese Thematik vorab kurz erläutert.

Wird eine Immobilie vermietet, entstehen in den ersten Jahren häufig Verluste. Diese resultieren in vielen Fällen aus dem Umstand, dass der Immobilienerwerb fremdfinanziert wird und die Darlehenszinsen zusammen mit der jährlichen Abschreibung die erzielten Mieteinnahmen übersteigen. Zudem können in einzelnen Jahren hohe Erhaltungsaufwendungen notwendig werden, die nicht durch die Einnahmen gedeckt werden können. Aus diesem Grund ist bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nachzuweisen, dass – gerechnet auf einen pauschalierten Zeitraum von 30 Jahren – insgesamt ein Gewinn erwartet wird. Hierbei sind die zu erwartenden Einnahmen und Werbungskosten zu schätzen. Kann der Steuerpflichtige diesen „Totalüberschuss“ nachweisen, sind auch die (anfänglichen) Verluste aus der Vermietung für steuerliche Zwecke anzuerkennen.

Hinweis: Sollte sich zu einem späteren Zeitpunkt (unerwartet) ein Leerstand ergeben, führt dies nicht zwingend dazu, dass die Verluste von Beginn an

nicht mehr anerkannt werden. Weist der Steuerpflichtige z.B. durch Vorlage von Wohnungsanzeigen in Online-Portalen bzw. Zeitungen oder auch die Beauftragung eines Maklers nach, dass er sich ernsthaft und nachhaltig um eine Neuvermietung bemüht, werden auch diese zwangsweise entstehenden Verluste vom Finanzamt anerkannt.

Diese Totalüberschussprognose ist bei Bedarf für jedes vermietete Objekt gesondert vorzunehmen

Die differenzierten Prüfungsschritte und Ausführungen zu Themen wie Einkunftserzielungsabsicht und Totalüberschussprognose sind nur relevant, wenn die Vermietung durch eine natürliche Person erfolgt. Ist eine Kapitalgesellschaft Eigentümerin und somit Vermieterin einer Immobilie, liegen in jedem Fall gewerbliche Einkünfte vor, die der Körperschaftsteuer, dem Solidaritätszuschlag und der Gewerbesteuer unterliegen. In diesem Fall wirken sich Gewinne und Verluste steuerlich in jedem Fall aus. Sollte langfristig ein Verlust erzielt werden, so ist dieser an die Kapitalgesellschaft gebunden und kann nur mit späteren Gewinnen eben dieser Kapitalgesellschaft ausgeglichen werden. (sog. Lock-in-Effekt). Darüber hinaus zu beachtende Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften (vor allem die Thematik der verdeckten Gewinnausschüttung) werden in den jeweiligen Kapiteln behandelt.

3 Hinweis zur Umsatzsteuer

Nach deutschem Verständnis ist die nicht nur kurzfristige Vermietung grds. umsatzsteuerfrei, ein Vermieter kann unter bestimmten Voraussetzungen zur Umsatzbesteuerung optieren, was regelmäßig steuerliche Vorteile durch den durch die Option zulässigen Vorsteuerabzug ermöglicht. Zudem sind die Vermietung von Kfz-Stellplätzen, Vermietung von Campingplätzen sowie Maschinen und Betriebsanlagen ausdrücklich umsatzsteuerpflichtig. Sofern das Objekt in Spanien belegen ist, bleibt die deutsche Auffassung außen vor und die Frage der Umsatzbesteuerung richtet sich allein nach den anzuwendenden spanischen Vorschriften.



4 „Werbungskosten“ in Spanien

Der deutsche Steuerbürger kennt in der Regel den Begriff „*Werbungskosten*“. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung versteht er darunter grundsätzlich alle durch diese Einkunftsart veranlassten abzugsfähigen Aufwendungen.

In Spanien kann man diese Definition nur eingeschränkt verwenden. Bei der Berücksichtigung der „*Werbungskosten*“ in Spanien haben wir eine völlig andere Struktur der möglichen Abzugsfähigkeit. Zum besseren Verständnis der auch für Fachleute teilweise sehr schwierigen Regelungen beschreiben wir den historischen Werdegang.

Bis einschließlich 2009 konnten nichtresidente Steuerpflichtige „*Kosten*“ bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung überhaupt nicht anrechnen. Es wurde eine pauschale Steuer in Höhe von damals 25 % auf die erzielten Einnahmen erhoben. Das wurde von der EU massiv beanstandet, da es keinesfalls EU-kompatibel war. Als der spanische Gesetzgeber als Reaktion darauf per 2010 die Kostenanrechnung für nichtresidente EU/EWR-Bürger erlaubte, verfasste er dafür keine eigene gesetzliche Regelung, sondern verwies per Dekret auf die entsprechenden Regelungen des Einkommensteuergesetzes für natürliche Personen, sprich: spanische Residenten.

Dabei wurden keinerlei Klarstellungen oder Anpassungen vorgenommen, um auf die besondere Situation der Nichtresidenten sowie die für sie geltenden formellen Vorgaben einzugehen. Aus diesem Grund ist das ganze Besteuerungssystem in dieser Frage „*unrund*“ und teilweise kryptisch.

Um einen besseren Überblick über die doch vielfältigen Vorschriften für die Abzugsfähigkeit der „*Kosten*“ bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erhalten, haben wir die Möglichkeiten in der folgenden Tabelle dargestellt. Im Sinne einer vereinfachten Bearbeitung, eines optimierten Prozessablaufes und einer höheren Transparenz verwenden wir dabei Abkürzungen für aktivierungsfähige, beschränkt abzugsfähige, unbeschränkt abzugsfähige und nicht abzugsfähige Kosten. Die beschränkt und unbeschränkt abzugsfähigen Kosten unterteilen sich dann nochmals in Unterkategorien, die entsprechend dargestellt sind.

Anhand der folgenden Grafik sind die jeweiligen Zuordnungen mit den verwendeten Abkürzungen zu ersehen. Wir beschreiben dann die gesetzlichen Regelungen über die steuerlichen Zuordnungen.

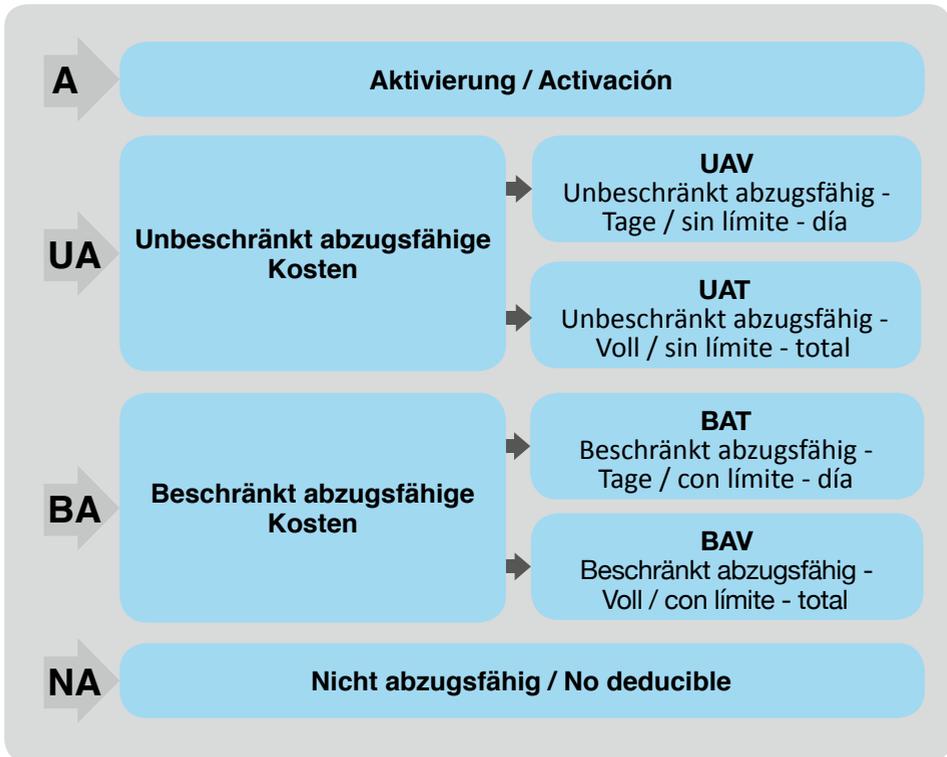


Abbildung 05: Überblick über die Werbekostenkategorien

Die einzelnen Kategorien von „Kosten“ beschreiben wir in den folgenden Kapiteln. Die verwendeten Abkürzungen haben wir in den Überschriften verwendet, um die Zuordnung zu erleichtern.



4.1 Aktivierungspflichtige Kosten (A)

Alle Kosten, die für eine Verbesserung, Veränderung (Umbau) oder Vergrößerung der Immobilie aufgewendet werden, erhöhen deren Wert und sind somit nicht direkt abzugsfähig, sondern werden nur indirekt über die Abschreibung (AfA) berücksichtigt, d.h. sie werden aktiviert.

In einer verbindlichen Auskunft zu dieser Vorschrift finden wir die folgende Definition: „*Es gilt der Grundsatz, dass aktiviert werden muss, wenn sich die Lebensdauer des Gutes wesentlich erhöht oder eine wesentliche Verbesserung erzielt wird*“. Beispiele für Kosten, die in Spanien aktiviert werden müssen: Einbau eines Liftes, einer neuen umweltschonenden Heizung, einer umfassende Sanierung, neue Fenster mit Dreifachverglasung, Solaranlage etc.

4.2 Beschränkt abzugsfähige Kosten (BA)

Dabei handelt es sich um Kosten, die dazu aufgewendet werden, um das entsprechende Wirtschaftsgut nutzungsfähig zu halten. (Sobald es sich um „*lebensverlängernde*“ Nutzungskosten handelt, müssen diese Kosten aktiviert werden).

Dazu gehören die Reparatur- und Instandhaltungskosten. Diese werden laufend aufgewendet, um den normalen Gebrauch des materiellen Bestandes zu ermöglichen, wie Austausch/Erneuerung von Fenstern, Leitungen, Armaturen, Parkettböden, aber auch einer Klimaanlage, Dachreparatur, Malerarbeiten, Reparatur von Türen, etc.

Der Gesetzgeber zählt zu dieser Kategorie auch alle Kosten, die mit der Finanzierung des Objektes oder der Reparaturen etc. in einem direkten Zusammenhang stehen. Dazu gehören somit auch Zinsen für ein Darlehen, um diese Maßnahmen durchführen zu können.

Die beschränkt abzugsfähigen Kosten können je Abrechnungszeitraum – das ist das Quartal – jeweils nur bis zur Höhe der Einnahmen aufgerechnet werden. Der (negative) Überhang führt zu einem Negativsaldo, der zwar steuerlich im entsprechenden Quartal nicht berücksichtigt, aber sehr wohl vorgetragen wird, d.h. er kann für das Folgequartal und alle Quartale der folgenden vier Jahren

berücksichtigt werden. Aus deutscher Sicht würde man über einen „*Verlustvortrag*“ sprechen. Würde nach Ablauf von vier Jahren noch ein Negativsaldo vorhanden sein, würde er aus steuerlicher Sicht verloren gehen.

4.2.1 Anteilig pro Vermietungstag (BAT)

Der spanische Grundsatz für die Abzugsfähigkeit der Kosten lautet: Kosten (*Werbungskosten*), die im direkten zeitlichen Zusammenhang mit der Vermietung liegen, sind nur dann abzugsfähig, wenn entsprechende Einnahmen vorhanden sind, und auch nur bis zu deren Höhe. Dieser Grundsatz wird so ausgelegt, dass für die Tage, an denen keine Einnahmen vorliegen, ebenfalls der Werbungskostenabzug versagt bleibt. Dies wird pro Quartal nach Maßgabe der genauen Zahl an Tagen berechnet. Für die Praxis bedeutet dies, dass zuerst die gesamten Kosten ermittelt und dann ins Verhältnis zu den genutzten (Vermietungs-) Tagen gesetzt werden. Nur die so entstehenden negativen Überhänge sind dann steuerlich „*vortragsfähig*“!

Dazu zählen zum Beispiel die Finanzierungskosten (Zinsen). Diese können nur in jenem Quartal geltend gemacht werden (Anrechnung und/oder Vortrag auf folgende Quartale), in dem tatsächlich Vermietungseinnahmen erzielt werden. Das bedeutet, dass in einem Quartal ohne Vermietung der entsprechende Anteil der Finanzierungskosten an den beschränkt abzugsfähigen und somit vortragsfähigen Kosten (z.B. ein Viertel der jährlichen Zinslast für ein Darlehen) steuerlich verloren geht.

Verbleibt hingegen in einem Quartal mit Vermietungseinnahmen ein Überhang an Finanzierungskosten, der aufgrund der beschränkten Abzugsfähigkeit dieser Kostenart nicht angerechnet werden kann, so kann dieser Überhang vorgetragen werden, d.h. er kann in den folgenden vier Jahren gegen positive Resultate aufgerechnet werden.



4.2.2 Unabhängig von den Vermietungstagen (BAV)

Das sind solche Kosten, die nur dadurch entstehen, dass man Einnahmen aus Vermietungen überhaupt erzielen kann. In diese Kategorie fallen z.B. die Kosten für Malerarbeiten, die nötig sind, um das Objekt für die künftige Vermietung attraktiv zu machen und somit eine Vermietung zu ermöglichen. In diesem Fall ist offensichtlich, dass es sich um Kosten handelt, die einzig und allein aufgrund der Vermietungsabsicht entstanden sind (was bei einer Prüfung jedoch nur anerkannt wird, wenn danach tatsächlich eine intensive Vermietungstätigkeit erfolgt). Diese Kosten sind dann vollständig abzugsfähig – d.h. unabhängig von den effektiven Vermietungstagen.

Die große Einschränkung ist natürlich auch hier, dass diese Kosten – obwohl komplett abzugsfähig – nur bis zur Höhe der Gesamteinnahmen steuerlich abzugsfähig sind. Darüber hinausgehende Aufwendungen (Werbungskosten) sind „*vortragsfähig*“. Auch hier gilt die Vortragsfähigkeit für alle Quartale der nächsten vier Jahre.

4.3 Unbeschränkt abzugsfähige Kosten (UA)

Zu dieser Art zählen alle Kosten, die mit der laufenden Nutzung des Hauses in Zusammenhang stehen. Das sind die lfd. Betriebskosten, wie Grundsteuer, Müllgebühren, Umlagen der Eigentümergemeinschaft, Versicherung, Dienstleistungen wie Rechts- und Steuerberatung, Sicherheit, Gartenpflege, Verwaltung, Werbung, Mietervermittlung, aber auch der Saldo einer nicht eintreibbaren Forderung. Darüber hinaus wird die Abschreibung (AfA - **Ab**setzung für **Ab**nutzung) dieser Kostenart zugewiesen.

Die unbeschränkt abzugsfähigen Kosten werden bei Nichtresidenten je Quartal gegen die Einnahmen aufgerechnet. All jene unbeschränkt abzugsfähigen Kosten, die nicht aufgerechnet werden können, gehen verloren.

Der spanische Gesetzgeber unterscheidet auch die unbeschränkt abzugsfähigen Kosten nochmals in solche, die nur anteilig nach Maßgabe der wirklich durchgeführten Vermietungstage abzugsfähig sind, und solche, die komplett abzugsfähig sind. Diesen Unterschied beschreiben wir wie folgt:

4.3.1 Anteilig pro Vermietungstag (UAT)

Der spanische Grundsatz für die Abzugsfähigkeit der Kosten lautet: Kosten (*Werbungskosten*) sind nur dann abzugsfähig, wenn entsprechende Einnahmen vorliegen und auch nur bis zu deren Höhe. Dieser Grundsatz wird so ausgelegt, dass für die Tage, an denen keine Einnahmen vorliegen, ebenfalls der Werbungskostenabzug versagt bleibt. Dies wird pro Quartal nach Maßgabe der genauen Zahl an Tagen berechnet. Für die Praxis bedeutet das, dass zuerst die gesamten Kosten ermittelt und dann ins Verhältnis zu den genutzten (Vermietungs-) Tagen gesetzt werden. Entstehende Überhänge gehen den Nichtresidenten bei unbeschränkt abzugsfähigen Kosten verloren.

4.3.2 Unabhängig von den Vermietungstagen (UAV)

Solche Kosten die nur dadurch entstehen, dass man Einnahmen aus Vermietungen erzielt, sind vollständig – d.h. unabhängig von den effektiven Vermietungstagen – abzugsfähig. Das sind z. B. in dieser Kategorie die Kosten für den Steuerberater und der Erstellung des „*Modelo 210*“ (Das ist die einzureichende Einkommensteuererklärung). Diese Steuererklärung muss man ja nur erstellen, weil man vermietet. Die Erstellung des Modelos 210 für die „*Selbstnutzung*“ hingegen kann man steuerlich nicht geltend machen. Auch hier gilt die Einschränkung, dass diese Kosten nur maximal bis zur Höhe der Gesamteinnahmen steuerliche Wirkung entfalten. Darüber hinausgehende Aufwendungen (*Werbungskosten*) gehen verloren.

4.4 Nicht abzugsfähige Kosten (NA)

Ausdrücklich NICHT zu den abzugsfähigen Reparatur- und Instandhaltungskosten zählt der Gesetzgeber jene Kosten, die aufgrund von Schäden durch höhere Gewalt oder Unfälle entstehen (z.B. Sturmschäden), ebenso wie Versicherungszahlungen für solche Schäden steuerlich nicht auf die Einnahmen durchschlagen. Ansonsten sind Kosten nicht abzugsfähig, die in keinem inhaltlichen Zusammenhang mit der Vermietung der Immobilie stehen. Hierbei müssen wir darauf hinweisen, dass Rechnungen nach den allgemeinen Vorschriften korrekt ausgestellt sein müssen.



4.5 Berechnung und Aufrechnung von Kosten

Die Berechnung und Besteuerung erfolgt in isolierter Weise pro Immobilie. Nichtresidenten können den Verlust aus einer Immobilie nicht gegen den Gewinn einer anderen Immobilie aufrechnen. Bei spanischen Residenten sind solche Negativsalden mit anderen positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie mit den anderen Einkünften aus der Kategorie des allgemeinen Einkommens (Arbeit, gewerbliche Tätigkeit, Pensionen, usw.), verrechenbar. Die Frage, ob diese Ungleichbehandlung gegen geltendes EU-Recht verstößt, wird in diesem Buch nicht behandelt.

Nun stellt sich die Frage, welche Kosten in einer Quartalsrechnung zuerst anzusetzen sind: die „beschränkt“ oder die „unbeschränkt“ abzugsfähigen? Weder das Gesetz, noch die Verordnung, noch Gerichtsurteile oder verbindliche Auskünfte liefern dazu einen Hinweis oder eine Vorgabe. Den einzigen Hinweis liefert eine Anleitung der Behörde zur Erstellung der Einkommensteuererklärung für Residenten – dort werden zuerst die beschränkt abzugsfähigen Kosten angesetzt. Allerdings hat diese Berechnungsweise für Residenten ganz andere steuerliche Konsequenzen als für Nichtresidenten.

Die Frage ist für Nichtresidenten von großer Bedeutung, denn ein Überhang an unbeschränkt abzugsfähigen Kosten – die hier eher als „unbeschränkt abzugs-pflichtig“ zu bezeichnen wären – geht steuerlich verloren, weil er nicht mehr gegen spätere positive Resultate aufgerechnet werden kann. Hingegen dient ein Überhang an „beschränkt abzugsfähigen Kosten“ als Verlustvortrag und kann somit vier Jahre lang gegen Gewinne aufgerechnet werden.

Somit ergibt sich die folgende Praxislösung: Residenten setzen zuerst die beschränkt abzugsfähigen Kosten an, weil ein Überhang an unbeschränkt abzugsfähigen Kosten problemlos und direkt kompensiert werden kann, ja mehr noch: Verbleibt ein Negativsaldo, kann dieser im neuen Kleid der „negativen Bemessungsgrundlage des allgemeinen Einkommens“ vier Jahre lang als Verlust vorgetragen werden.

Nichtresidenten hingegen setzen zuerst die unbeschränkt abzugsfähigen Kosten an, weil für sie alleine einen Überhang an beschränkt – nämlich bis zur Höhe der jeweiligen Quartaleinnahmen – abzugsfähigen Kosten steuerlich zur Minderung künftiger Gewinnbesteuerung verwertbar ist.

Nachdem die präzise Vorgehensweise gesetzlich nicht geregelt ist, erscheint es unproblematisch, den damit entstandenen Spielraum in einer für die eigenen Interessen günstigen Weise zu nutzen. Wir sehen auch hier einen Bezug zum EU-Recht, da der Nichtresident gegenüber dem Residenten nicht diskriminiert werden darf.

4.6 Sonderbehandlung AfA – Amortización

Die Abschreibung (Deutschland: AfA, Spanien: amortización) ist unter zweierlei Gesichtspunkten zu betrachten. Auf der einen Seite fällt die Abschreibung in die Kategorie der unbeschränkt abzugsfähigen Kosten mit tagesanteiliger Anrechnung (UAT).

Andererseits wird durch die Höhe der AfA der Buchwert der Immobilie beeinflusst, der bei einem allfälligen Verkauf zur Berechnung des steuerlichen Ergebnisses herangezogen wird. Nun gibt es bei natürlichen nichtresidenten Personen eine Sonderbehandlung, die sich aufgrund einer „*verbindlichen Auskunft*“ ergibt.

Der Steuerpflichtige errechnet den AfA-Betrag z. B. in Höhe von 3 % aufgrund des für ihn geltenden Einkommensteuergesetzes für Nichtresidenten. Wir nehmen hier beispielhaft einmal an, dieser Betrag würde 100,00 € betragen. Da – wie beschrieben – die AfA als „*unbeschränkt abzugsfähige*“ Kosten und nur auf der Basis der effektiv vermieteten Tage berücksichtigt werden kann, ist es sehr wahrscheinlich, dass von den angenommenen 100,00 € nur 60,00 € (als Beispiel) steuerlich geltend gemacht werden können.

Gemäß der Definition und Anwendungsvorschriften der „*unbeschränkt abzugsfähigen*“ Kosten, wären die verbleibenden 40,00 € steuerlich verloren. Diese Regelung ist aber nicht bei der AfA anzuwenden! Der nicht berücksichtigte



AfA-Betrag in Höhe von 40,00 € wird dem Buchwert der Immobilie wieder hinzugerechnet und geht damit nicht verloren.

Diese Regelung gilt jedoch nicht, wenn die Kosten (Werbungskosten) nach den Vorschriften des spanischen Körperschaftsteuergesetzes ermittelt werden müssen.

4.7 Hinweise für die Abgabe des Modelo 210

Grundsätzlich gilt Folgendes: Die entsprechende Einkommensteuererklärung – Modelo 210 – ist für jedes Quartal einzureichen, in dem positive Einkünfte vorliegen. Ist das steuerliche Ergebnis in einem oder mehreren Quartalen der ersten drei Quartale Null oder negativ, so ist die zusammenfassende Erklärung für die Negativ/Null-Quartale nicht im jeweiligen Quartal abzugeben, sondern bis 20. Januar des Folgejahres zeitgleich mit, jedoch getrennt von, einer allfälligen Erklärung für das vierte Quartal.

An dieser Stelle muss aber darauf hingewiesen werden, dass je Quartal die komplette Berechnung durchgeführt werden muss, damit die „*vortragsfähigen*“ Kosten nicht verloren gehen. Weiterhin würde die AfA ebenfalls nicht berücksichtigt und der Buchwert würde sich durch die falsche Behandlung reduzieren und somit bei einem Verkauf eine erhöhte Gewinnsteuer auslösen. Aus der Praxis bitten wir genau darauf zu achten, da fälschlicherweise häufig gesagt wird: Wenn keine Einnahmen vorhanden sind, brauchen wir auch nichts zu machen.

Wenn “Retenciones” (Einbehaltungen) vorliegen, z.B. bei Vermietung an eine Körperschaft, wird zwecks Rückerstattung eines eventuell durch Vorauszahlungen entstandenen Überschussbetrags ab dem 1. Februar des Folgejahres ein eigenes Modelo 210 eingereicht. Der Steuerpflichtige hat dafür ab diesem Datum gerechnet vier Jahre Zeit.

Für die Berechnungen zur Erstellung des Modelo 210 müssen u.a. Kosten auf jedes der vier Quartale eines Jahres aufgeteilt werden, die bis zum Ende der jeweiligen Einreichungsfrist noch gar nicht bekannt sind. Ein Beispiel sind

Stromrechnungen, die aktuell alle zwei Monate erstellt werden und somit regelmäßig für jedes zweite Quartal den Betrag für den jeweils letzten Monat offen lassen.

In der Praxis gibt es dafür nur eine Lösung: In die Berechnung wird eine Kostenschätzung anhand früherer Rechnungen aufgenommen. Wenn die später eintrudelnde Rechnung dann einen markant anderen Betrag aufweist, muss eine berichtigende Erklärung eingereicht werden.

Dabei ist jedoch zu bedenken, dass eine nachträgliche Berichtigung neben den zusätzlichen Bearbeitungskosten des Steuerbüros weitere Nachteile hat: Wird eine berichtigende Erklärung mit Nachzahlung eingereicht, wird eine Strafe fällig, während das Finanzamt für jede Nacherklärung mit einem Resultat zugunsten des Steuerpflichtigen (d.h. Rückerstattung) ausführliche Erläuterungen und Belege verlangt.

Eine ähnliche Situation ergibt sich mit der Grundsteuer (IBI), die üblicherweise im Laufe des Jahres je nach Region – für das gesamte Jahr – erhoben wird. Auch hier sollte anhand früherer Grundsteuerbescheide ein geschätzter Betrag angesetzt werden.

Den Buchstaben des Gesetzes nach ist nicht nur für jede Immobilie, sondern darüber hinaus für jeden Zahlenden (= Mieter) ein eigenes Modelo 210 zu erstellen. Das würde bei Eigentümern mit Kurzzeitvermietung zu absurden Komplikationen führen.

In der Praxis fassen die Steuerbüros in Spanien alle Zahlenden in einem Formular zusammen. Es ist nicht bekannt, dass die Steuerbehörde auf eine buchstabengetreue Umsetzung der Vorschrift besteht. Nach vielfacher Diskussion auf höchster Ebene mit dem Finanzamt der Balearen ist deutlich geworden, dass auch den Finanzbeamten die sehr schlechte Qualität des Gesetzes bekannt ist. Wenn man genau nach den Gesetzesgrundlagen handeln würde, hätte auch die Finanzbehörde einen bedeutend höheren Arbeitsaufwand, ohne mehr Steuersubstrat zu erzielen. Aus Gründen der beidseitig – seitens Finanzamt und Steuerbüro – angestrebten Arbeitserleichterung wird die Handhabung,



wie hier beschrieben, derzeit akzeptiert, ohne dass das Restrisiko einer Formalstrafe komplett ausgeschlossen werden kann. Die Vorschrift „Pro Immobilie eine eigene Erklärung“ ist jedoch in jedem Fall zu befolgen.

Der Steuerpflichtige muss in nachvollziehbaren Nebenrechnungen für evtl. Prüfungen seitens des Finanzamtes Folgendes belegen können:

- ▶ Zuordnung der erhaltenen Eingangsrechnungen zu den dargestellten Kostenkategorien.
- ▶ Darstellung der unterschiedlichen „Aktiven“ (Buchwerte) mit den AfA-Beträgen und der Restlaufzeiten.
- ▶ Die Quartale mit den negativen Salden müssen so aufbereitet sein, dass die unterschiedliche Behandlung der „beschränkt abzugsfähigen“ und der „unbeschränkt abzugsfähigen“ Kosten zu erkennen und nachzuvollziehen sind. Daraus entwickeln sich dann die berücksichtigungsfähigen „Verlustvorträge“, die ebenfalls nachvollziehbar entwickelt und dargestellt werden müssen.
- ▶ Für die „Verlustvorträge“ müssen Listen geführt werden, damit die Berücksichtigung in den folgenden Quartalen erfolgt, in denen die entsprechende Verrechnungsmöglichkeit besteht.

5 „Werbungskosten“ in Deutschland

5.1 Allgemeiner Werbungskostenbegriff

Vermietungseinkünfte gehören nach deutschem Verständnis zu den so genannten „Überschusseinkünften“. Was verbirgt sich hinter diesem Begriff, d.h. wie ermittelt man die zu versteuernden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung? Der für die Besteuerung in Deutschland maßgebliche Überschuss definiert sich als Differenz zwischen Einnahmen und Werbungskosten. Der erste Teil dieser Rechnung, der Einnahmenbegriff, erklärt sich fast intuitiv als die Zahlungen des jeweiligen Mieters für die Miete, die Nebenkosten und eventuelle weitere Erstattungen. Da die Einnahmen relativ fix sind, stellt sich einem

Vermieter regelmäßig als zentrale Frage: welche Ausgaben können als Werbungskosten und somit steuermindernd abgezogen werden?

Auch für den Vermietungsbereich gilt der allgemeine Werbungskostenbegriff: Hierzu gehören alle Aufwendungen, die dem Erwerb, der Sicherung oder der Erhaltung der jeweiligen Einnahmen dienen. Erforderlich ist, dass diese mit den Mieteinnahmen im direkten Zusammenhang stehen und der Vermieter die Kosten in Kauf nimmt, um aus dem Vermietungsobjekt Gewinne zu erzielen.

Aufwendungen werden steuerlich definiert als alle Ausgaben, die in Geld oder Geldeswert bestehen und deren Abfließen eine Vermögensminderung bewirken. Anders als bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gibt es bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung keinen pauschalen Betrag, der in jedem Fall von den Einnahmen abgezogen werden kann. Der Steuerpflichtige hat dem Finanzamt gegenüber alle geltend gemachten Kosten dem Grunde und der Höhe nach zu belegen (Nachweispflicht). Dies geschieht im Rahmen des unter „3 Die „Veranlagung“ in Deutschland“ auf Seite 59 dargestellten jährlichen Veranlagungsverfahrens.

5.2 Laufende Werbungskosten

Aufwendungen, die mit der Erzielung von Vermietungseinnahmen im kausalen Zusammenhang stehen, können somit grds. als Werbungskosten geltend gemacht werden. Zeitlich gesehen gilt das sogenannte Abflussprinzip (für die Einnahmen aus der Vermietung analog das so genannte Zuflussprinzip): Hat der Vermieter z.B. eine Renovierungsrechnung im Dezember des Jahres 00 erhalten, allerdings den Rechnungsbetrag im Januar des Folgejahres überwiesen, so sind die Kosten in der Steuererklärung des Jahres 01 zu erklären. Das Rechnungsdatum ist an dieser Stelle irrelevant.

Hinweis: Das Zufluss- / Abflussprinzip gilt in jedem Fall für die Einkommensteuer. Sollte das Objekt umsatzsteuerpflichtig vermietet werden, ist danach zu unterscheiden, ob der Vermieter von der Sollversteuerung (Rechnungsdatum ist maßgeblich) oder von der Istversteuerung (Abstellen auf Datum Zahlungseingang bzw. -ausgang) Gebrauch macht.



Klassischerweise entstehen bei der Vermietung u.a. die folgenden Werbungskosten:

- ▶ Schuldzinsen für Darlehen zum Erwerb der Immobilie oder den Bau des Vermietungsobjektes
- ▶ Verwalterkosten
- ▶ Hausmeister und Reinigungskraft
- ▶ Gärtner
- ▶ Grundstücksbezogene Abgaben und Steuern
- ▶ Schornsteinfeger und Wartungskosten z.B. für einen Aufzug
- ▶ Steuerberaterkosten

Wird ein Objekt über mehrere Jahre vermietet, so hat der Vermieter zudem regelmäßig Aufwendungen im Interesse des Erhalts und der Pflege der Immobilie zu tätigen (Renovierungskosten). Unstrittig ist, dass solche Kosten mit der Sicherung bzw. der Erhaltung der Mieteinnahmen im Zusammenhang stehen und somit steuerlich beachtlich sind. Weitergehend ist allerdings danach zu trennen, ob die während der laufenden Vermietung entstehenden Kosten sofort steuermindernd geltend gemacht werden können oder ob diese über einen längeren Zeitraum zu verteilen sind.

In diesem Zusammenhang ist zunächst der Begriff des Erhaltungsaufwands zu definieren. Erhaltungsaufwand – und in der Folge sofort abzugsfähige Werbungskosten – liegt vor, wenn das bestehende Vermietungsobjekt in seiner Nutzbarkeit erhalten wird. Hierunter fallen z.B. Wartungs-, Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen sowie die Erneuerung von vorhandenen Teilen und Einrichtungen wie z.B. Heizungsanlage, Böden, Fenster, Badeinrichtung etc.

Praxistipp: Werden Renovierungskosten nach obiger Definition als sofort abzugsfähiger Aufwand eingestuft, kann es je nach Einzelfall vorteilhaft sein, die Kosten dennoch über mehrere Jahre zu verteilen. Dies ist für größeren

Erhaltungsaufwand (vom höchsten deutschen Finanzgericht, dem BFH, wurde Anfang der 90er schon ein Betrag von 1.440,00 DM als „größer“ angesehen) auf Antrag möglich. Die Kosten können dann über einen Zeitraum von zwei bis fünf Jahren verteilt und in jedem Jahr anteilig abgezogen werden. Ein für den Vermieter günstiger Effekt kann sich in diesen Fällen aufgrund des progressiv steigenden Steuersatzes ergeben. Allerdings muss man gegenläufig als Zinseffekt einrechnen, dass sich die Aufwendungen erst verteilt über die Jahre steuermindernd auswirken.

5.3 Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten

5.3.1 Originäre Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten

Um aus einem Mietobjekt Einnahmen zu erzielen, ist zunächst der Erwerb der Immobilie notwendig. Außer in den Fällen der Schenkung oder des Erbes entstehen hierdurch zeitlich gesehen die ersten steuerlich zu würdigenden Kosten. Bevor die Frage nach der konkreten steuerlichen Geltendmachung beantwortet wird, sind grundlegend ein paar Begrifflichkeiten zu klären.

- ▶ **Anschaffungskosten** sind Aufwendungen, die geleistet werden, um das Vermietungsobjekt zu erwerben bzw. um dieses in einen vermietungsbereiten Zustand zu versetzen. Hierzu gehören z.B. Kaufpreis für die Immobilie, Notarkosten, Grunderwerbsteuer, aber auch vorlaufende Kosten wie Besichtigungs- oder Gutachterkosten vor Erwerb und nachlaufende Kosten, z.B. später anfallende Anlieger- und Erschließungsbeiträge.
- ▶ **Herstellungskosten** sind entsprechend Aufwendungen für den Bau eines Hauses bzw. einer Wohnung inklusive Architektenhonorar. Hierzu gehören auch Kosten des erstmaligen Strom-, Gas- und Wasseranschlusses.

Anschaffungs- und Herstellungskosten können nicht direkt und vollumfänglich im Jahr der Zahlung abgezogen werden. Vielmehr wird ihre steuermindernde Berücksichtigung mittels Abschreibungen zeitlich gestreckt. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Abschreibung ist im ersten Schritt zwischen dem



Grundstück selbst (Grund und Boden) und der darauf erstellten Bebauung zu unterscheiden: Da ein Grundstück nach dem Verständnis des Gesetzgebers nicht „*verbraucht*“ werden kann, wird es nicht planmäßig abgeschrieben. Daher wirkt sich der Preis für das Grundstück steuerlich im Rahmen der laufenden Besteuerung nicht steuermindernd aus. Ein Abzug ist erst bei einem steuerpflichtigen Verkauf des Grundstücks möglich.

Der Teil des Kaufpreises, der auf das Gebäude selber entfällt, kann im zweiten Schritt verteilt über einen pauschalierten Zeitraum von 33 / 40 / 50 Jahren (je nach Art des Gebäudes und Nutzung) in gleich bleibenden jährlichen Raten als „*Absetzung für Abnutzungen (AfA)*“ geltend gemacht werden. Wurde die Immobilie unterjährig gekauft bzw. fertiggestellt, kann die Abschreibung in diesem Jahr nur anteilig (pro rata temporis) angesetzt werden. Außerplanmäßige Abschreibungen des Gebäudes bei großem Wertverfall (z.B. in Folge von Naturkatastrophen) sind bei Überschusseinkünften nicht möglich.

Hinweis: Im Fall einer durch Schenkung oder Erbschaft erworbenen Immobilie tritt der Erwerber hinsichtlich der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten „*in die Fußstapfen*“ des vorherigen Eigentümers und führt die Abschreibungen auf das Gebäude grds. unverändert fort.

5.3.2 Nachträgliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten

Nach deutschem Steuerrecht gibt es noch einen weiteren Kostenblock: Aufwendungen, die nach dem Kauf / Bau anfallen, allerdings trotzdem nicht in voller Höhe sofort als Werbungskosten abgezogen werden können. Diese werden als anschaffungsnahe Herstellungskosten bzw. nachträgliche Anschaffungs- / Herstellungskosten bezeichnet. Die Regelungen hierzu sind sehr detailliert und zum Teil durch Rechtsprechung geprägt. Im Folgenden werden die grundlegenden Aspekte dargestellt.

Der Begriff der anschaffungsnahe Herstellungskosten ist durch eine zeitliche und eine quantitative Komponente geprägt: Übersteigen innerhalb von 3 Jahren nach Erwerb eines Gebäudes die Reparatur- und Modernisierungsaufwendungen 15 % der Anschaffungskosten, so ist ein sofortiger Abzug dieser Aufwendungen nicht möglich. Vielmehr werden diese Kosten zusätzlich aktiviert

und wie „*echte Anschaffungskosten*“ über den verbleibenden Abschreibungszeitraum verteilt.

Unter diese Regelung fallen insbesondere Kosten für Instandsetzung oder Erneuerung vorhandener Sanitär-, Elektro- und Heizungsanlagen, der Fußbodenbeläge, der Fenster und der Dacheindeckung sowie Schönheitsreparaturen, die gemäß obiger Definition an sich als Erhaltungsaufwand qualifizieren. Nicht hierzu gehören üblicherweise jährlich anfallende Erhaltungsarbeiten.

Nachträgliche Herstellungskosten liegen insbesondere vor, wenn ein bestehendes Gebäude aufgestockt bzw. erweitert oder die nutzbare Fläche erweitert wird. Beispiele sind z.B. die Errichtung eines Wintergartens, der Anbau von Balkonen oder der Einbau von Dachgauben. Ergänzend ist zu beachten, dass auch eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung zu nachträglichen Anschaffungs- / Herstellungskosten führt. Gehen Maßnahmen zur Instandsetzung bzw. Modernisierung eines Gebäudes gesamt gesehen über eine (zeitgemäße) substanzerhaltende Erneuerung hinaus, sind die Aufwendungen ergänzend zu aktivieren und wirken sich erst über die jährliche Abschreibung aus. Hierbei wird insbesondere auf die Heizung, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie die Fenster abgestellt.

Werden mindestens drei der genannten vier Maßnahmen gegenüber dem früheren Zustand im Standard gehoben (das heißt z.B. Marmorbad statt vorherigen schlichten Bads mit einfacher Sanitäreinrichtung), wird kein sofortiger Abzug gewährt. Diese Prüfung wird als „*Drei-Maßnahmen-Regel*“ bezeichnet.

6 Besteuerung bei Selbstnutzung

6.1 Besteuerung für Selbstnutzung aus spanischer Sicht

Nicht in Spanien ansässige natürliche Personen, die Eigentümer von in Spanien gelegenen Immobilien sind, die ihnen zur eigenen Nutzung zur Verfügung stehen, müssen sich jährlich fiktive Einkünfte anrechnen, die besteuert werden müssen.

Formell ist dieser Mechanismus unter dem Begriff der „*Anrechnung von Immobilieneinkünften*“ bekannt. Der Hauptwohnsitz jedes Steuerpflichtigen ist von



der Besteuerung befreit. Für die übrigen Immobilien jedoch, durch die Mieteinnahmen erzielt werden könnten, muss eine fiktive Miete angerechnet werden, die aktuell mit einem Steuersatz von 19 % besteuert wird. Durch diese Vorschrift soll ein Anreiz für die Vermietung von Immobilien geschaffen werden, die nicht als Hauptwohnsitz dienen.

Die angerechnete fiktive Miete ist abhängig vom Gesamtkatasterwert der Liegenschaft (Grundstück und Bebauung).

Beispiel: Bei einem vor maximal 10 Jahren aktualisierten Gesamtkatasterwert einer Liegenschaft von 500.000,00 € würde die dem Eigentümer jährlich anzurechnende fiktive Miete 5.500,00 € betragen ($500.000,00 \text{ €} \times 1,1 \%$). Somit würde sich die jährlich zu zahlende Selbstnutzungssteuer auf 1.045,00 € ($5.500,00 \text{ €} \times 19 \%$) belaufen.

Bei dieser Steuer handelt es sich um eine jährliche Selbstveranlagung (autoliquidación), die der Steuerpflichtige spätestens während des Monats Dezember des jeweiligen Folgejahres mittels des Modelo 210 einreichen und abführen muss. So muss beispielsweise die Einkommensteuererklärung der Nichtresidenten für das Jahr 2017 im Dezember 2018 eingereicht werden.

Die Verpflichtung zur Einreichung der jährlichen Steuererklärung und Zahlung der entsprechenden Steuerquote beginnt in dem Jahr, in dem die Bauarbeiten abgeschlossen wurden und das Wohnhaus für die Nutzung zur Verfügung steht (Baufertigstellungsbescheinigung und Bewohnbarkeitsbescheinigung).

6.2 Besteuerung für Selbstnutzung aus deutscher Sicht

Selbstnutzung im Kontext mit Immobilien bedeutet, dass eine natürliche Person eine Immobilie erwirbt, um diese anschließend für eigene private Wohn- oder auch Urlaubszwecke zu nutzen. Der Begriff umfasst auch die unentgeltliche Überlassung an Angehörige oder nahe stehende Personen.

Nach den deutschen Vorschriften unterliegt die laufende private Nutzung einer im Privatvermögen gehaltenen inländischen oder ausländischen Immobilie

nicht der Besteuerung. Sie stellt einen nicht steuerbaren Vorgang in der privaten Sphäre des Steuerpflichtigen dar. Somit entsteht keine Ertragsteuer, also Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer. Davon unabhängig sind grundstücksbezogene Steuern wie z.B. Grundsteuer zu leisten.

Im Gegenzug sind Aufwendungen im Zusammenhang mit diesem Objekt wie Reparaturen, Strom, Wasser etc. steuerlich nicht abzugsfähig. Wie so oft bei Steuerthemen gibt es auch hier wieder Ausnahmen: Die Steuerermäßigung nach § 35a EStG für ein haushaltsnahes Beschäftigungsverhältnis sowie die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen oder Handwerkerleistungen wird auch dann gewährt, wenn die Leistung in einem Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht wird, der sich in einem EU-/EWR-Staat – wie z.B. Spanien – befindet. Es muss sich nicht um den Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen handeln.

Konkret können die folgenden Aufwendungen steuerlich geltend gemacht werden:

- ▶ Beschäftigungsverhältnisse: 20 % der Aufwendungen, max. 510,00 €.
- ▶ Dienstleistungen: 20 % der Aufwendungen, max. 4.000,00 €.
- ▶ Handwerksleistungen: 20 % der Aufwendungen, max. 1.200,00 €.

Die Finanzverwaltung erkennt explizit auch zu eigenen Wohnzwecken genutzte Zweit-, Wochenend- oder Ferienwohnung an (Schreiben des BMF vom 09.11.2016, IV C 8 – S 2296 – b/07/10003 :008, BStBl. I 2016, S. 1213), sofern die allgemeinen Voraussetzungen erfüllt sind.

7 Wohnvermietung durch natürliche Personen

7.1 Wohnvermietung aus spanischer Sicht

Die Besteuerung einer spanischen Immobilie eines deutschen Nichtresidenten bei Vermietung zu Wohnzwecken unterliegt in Spanien folgender Regelungen:



RECHTLICHE GRUNDLAGE: Artikel 24 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes für Nichtresidenten (Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes) regelt die Besteuerung von Vermietungseinkünften zu Wohnzwecken.

BESTEUERUNG UND FRIST: Jeweils zum 20. des Folgemonats eines Quartals ist eine Steuererklärung (Modelo 210) mit den erzielten Mieteinnahmen unter Abzug der *Werbungskosten* einzureichen, die anteilig für die vermieteten Tage oder zur Gänze abgezogen werden können, wobei für die insgesamt schon beschriebenen und dargestellten fünf unterschiedlichen *Werbungskostenarten* (Vgl. Kapitel „4 „Werbungskosten“ in Spanien“ auf Seite 112) Höchstgrenzen gelten. Die Abgabe einer Quartalserklärung ist nur erforderlich, wenn Mieteinnahmen und ein zahlungsfälliger Steuerbetrag anfallen. Für Quartale ohne zahlungsfälligen Steuerbetrag ist später eine Jahreserklärung zu erstellen. Hier weisen wir aber darauf hin, dass auch für die Quartale, in denen keine Steuererklärung abgegeben werden muss, trotzdem alle Berechnungen vorgenommen werden sollten, damit keine steuerlichen Nachteile entstehen.

Wenn die Wohnungsvermietung kurzfristig (unter zwei Monaten) erfolgt und/oder die Vermarktung über Internetportale vorgenommen wird, bei denen auch Ferienvermietung angeboten wird, sind die Vorschriften des balearischen Tourismusgesetzes wie auch der Touristensteuer zu beachten. Dazu verweisen wir auf das Kapitel „1 Das neue Tourismusgesetz“ auf Seite 41.

TAGE OHNE VERMIETUNG: Für diese ist bis zum 31.12. des Folgejahres eine Steuererklärung (Modelo 210) nach den Vorschriften des „fiktiven Nutzungswertes“ zu erstellen (Vgl. Kapitel „6.1 Besteuerung für Selbstnutzung aus spanischer Sicht“ auf Seite 127).

BEMESSUNGSGRUNDLAGE: Wird eine Immobilie zu Wohnzwecken vermietet, erfolgt die Ermittlung in etwa so wie die deutsche Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Einnahmen sind als Erlöse zu berücksichtigen. Die *Werbungskosten* sind – wie im Kapitel „4 „Werbungskosten“ in Spanien“ auf Seite 112 ausführlich beschrieben – in Abzug zu bringen.

STEUERBERECHNUNG: Auf die ermittelte Bemessungsgrundlage sind seit dem 01. Januar 2016 Steuern in Höhe von 19% zu zahlen. Diese Steuerlast ist zeitgleich mit der jeweiligen Abgabe der Steuererklärung zu bezahlen, d.h. bis zum 20. des Folgemonats nach dem Quartal. Wenn keine Steuerlast entsteht, ist auch keine Steuererklärung einzureichen. Die Berechnungen müssen jedoch vorgenommen werden, um die vortragsfähigen Kosten zu erfassen.

WERBUNGSKOSTEN: Siehe Abschnitt „4 „Werbungskosten“ in Spanien“ auf Seite 112.

UMSATZSTEUER: Die Wohnvermietung in Spanien unterliegt zwar dem Umsatzsteuergesetz, ist jedoch von der Umsatzsteuer befreit. Erklärungen sind nicht notwendig, von seltenen Ausnahmefällen abgesehen (z.B. Erhalt einer Rechnung einer ausländischen Vermittlungsagentur mit Umsatzsteuer-Umkehr).

Hinweis: Unter bestimmten Bedingungen ist größerer Erhaltungsaufwand in Spanien zu aktivieren (z.B. alle Fenster werden erneuert). In Deutschland könnten diese Kosten (Werbungskosten) über einen kürzeren Zeitraum abgeschrieben werden. Aufgrund dieser unterschiedlichen Vorschriften gegenüber Deutschland entwickelt sich auch der steuerliche Buchwert der Immobilie in jedem Land anders. Bei einer Veräußerung kommt es zu unterschiedlichen steuerlichen Gewinnen, was sich auch auf die in Deutschland anrechenbare Steuer auswirkt. Aufgrund der unterschiedlichen Gesetzgebung bedarf es einer engen Abstimmung zwischen dem Steuerpflichtigen, den deutschen und spanischen Beratern, damit die völlig legalen und teilweise signifikanten Steuervorteile genutzt werden können.

7.2 Vermietung aus deutscher Sicht

7.2.1 Definition der Vermietung zu Wohnzwecken

Die langfristige Vermietung zu Wohnzwecken ist die Grundform der nicht-gewerblichen Vermietung. Hierbei wird dem Mieter ein Objekt vom Vermieter zur privaten Nutzung überlassen. Häufig ist ein solcher Mietvertrag unbefristet. Dieses Vorgehen ist aber nicht zwingend erforderlich. So entscheiden sich einige Vermieter bewusst dafür, jeweils nur befristete Mietverträge



abzuschließen, da sie dadurch erwarten, höhere Mieteinnahmen erzielen zu können. Zum Teil ergibt sich die Befristung auch aus den jeweiligen Umständen. Z.B. werden kleinere Wohnungen in einer Studentenstadt in der Regel nur für wenige Jahre an einen Mieter vermietet. Auch diese Fälle gehören zu den langfristigen Vermietungen, da in der Regel ein befristeter Mietvertrag direkt an den nächsten anschließt.

Die folgenden Ausführungen gelten für den Fall, dass die Immobilie nicht über eine deutsche oder spanische Gesellschaft gehalten wird, sondern die Vermietung direkt durch die natürliche Person erfolgt.

7.2.2 Einkunftserzielungsabsicht bei Wohnvermietung

Wird eine Immobilie langfristig zu Wohnzwecken vermietet, so wird im Grundsatz – unabhängig von einer Totalüberschussprognose (siehe „2.4 *Gewinnerzielungsabsicht: Totalüberschussprognose*“ auf Seite 110) – von einer Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen. Das heißt: Die positiven und auch die negativen Einkünfte aus einer solchen Vermietung sind nach deutschem Verständnis steuerlich anzuerkennen. Das Finanzamt kann daher in der Regel die steuerliche Anerkennung von Verlusten, die wie dargelegt oft in den ersten Jahren der Vermietung entstehen, nicht mit Verweis auf „*Liebhaberei*“ versagen. Dies gilt übrigens unabhängig von der Person des Mieters. Vermietungen an Angehörige werden bei Erfüllung der Voraussetzung ebenso anerkannt wie eine Vermietung an einen fremden Dritten.

Von diesen Grundaussagen gibt es allerdings einige Ausnahmen, die in den folgenden Abschnitten kurz beleuchtet werden.

7.2.3 Verbilligte Vermietung

Bei einer auf Dauer vermieteten Wohnung wird der Abzug von Werbungskosten voll oder zumindest teilweise versagt, wenn die Wohnung zu günstig vermietet wird.

Die Grenze, wann der Gesetzgeber von einer verbilligten Vermietung ausgeht, findet sich in § 21 Abs. 2 EStG: Beträgt die zwischen Vermieter und Mieter

vereinbarte Miete mindestens 66 % der ortsüblichen Miete, ist insgesamt von einer Einkunftserzielungsabsicht auszugehen und die Werbungskosten können in voller Höhe geltend gemacht werden.

Liegt die tatsächliche Miete unter der 66 %-Grenze, werden die Werbungskosten nur anteilig zum Abzug zugelassen. Das Nutzungsverhältnis ist in solchen Fällen in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Für den entgeltlichen Teil wird dann wiederum die Einkunftserzielungsabsicht typisierend unterstellt, sodass sich die hierauf entfallenden Werbungskosten steuerlich auswirken.

7.2.4 Vermietung eines aufwändig erbauten Objektes

Ausgehend von der Rechtsprechung des BFH (Urteil des BFH vom 06.10.2004, IX R 30/03, BStBl. II 2005, 386) ist die Einkunftserzielungsabsicht auch bei aufwendig gestalteten bzw. ausgestatteten Objekten zu prüfen. Hierunter fallen z.B. Objekte mit einer Wohnfläche von mehr als 250 qm oder einem Schwimmbad. Anhand der Gestaltungs-/Ausstattungsmerkmale muss es offensichtlich scheinen, dass das Gebäude / die Wohnung nicht zum Zweck der Vermietung errichtet wurde.

Die steuerliche Erfassung der Einkünfte aus der Vermietung solcher Objekte wird versagt, wenn die am Markt erzielbare Miete den besonderen Wohnwert offensichtlich nicht angemessen widerspiegelt. Die Grundannahme hierfür ist, dass derartige Objekte in der Regel zur Eigennutzung und nicht zur Vermietung errichtet werden. Kann eine positive Totalüberschussprognose belegt werden, sind die entstehenden Gewinne und Verluste auch in solchen Fällen steuerlich zu erfassen.

7.2.5 Vermietung auf Zeit

Ist von Beginn an geplant, die Immobilie nur kurzfristig zu Wohnzwecken zu vermieten, ist ebenfalls nicht zwingend von einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen. Es ist hierbei irrelevant, ob die befristete Vermietungsabsicht durch Verkauf oder durch Selbstnutzung beendet werden soll. Die steuerliche Geltendmachung von Verlusten wird in diesen Fällen versagt.



Die steuerliche Nichtanerkennung greift auch, wenn die Befristung zwar nicht geplant war, das Objekt aber innerhalb von fünf Jahren nach Erwerb wieder veräußert bzw. selbstgenutzt wird und bis dahin nur Verluste erzielt wurden. In diesen Fällen ist wiederum zu prüfen, ob für den geplanten Mietzeitraum insgesamt ein positives Ergebnis erzielt werden kann.

Wie so oft gibt es allerdings auch von diesem Grundsatz Ausnahmen: So kann der Steuerpflichtige den Verlust steuerlich nutzen, wenn er nachweisen kann, dass die Beendigung auf einem neuen Entschluss beruht. Seitens der Rechtsprechung wurde z.B. eine steuerliche zu beachtende Vermietung in den folgenden Fällen bejaht: Verkauf nach wenigen Jahren aufgrund der Trennung von Eheleuten, nicht geplante Selbstnutzung aufgrund von schwerer Erkrankung eines Ehegatten.

7.2.6 Laufende Besteuerung in Deutschland

Nachdem im ersten Schritt dem Grunde nach geprüft wurde, ob eine steuerlich relevante Vermietung vorliegt, steht im zweiten Schritt die konkrete Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte, also dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, an.

Hierbei ist wie ausgeführt eine separate Ermittlung nach den deutschen Vorschriften erforderlich. Die für die spanische Besteuerung berechneten Werte können nicht einfach übernommen werden. Die Einnahmen und Werbungskosten (siehe hierzu Kapitel „5 „Werbungskosten“ in Deutschland“ auf Seite 122) sind sämtlich nach deutschem Recht zu ermitteln und in die Anlage V einzutragen. Die Einkünfte werden dann mit dem jeweiligen persönlichen Steuersatz versteuert. Zur Anrechnung der spanischen Steuer ist zusätzlich die Anlage AUS einzureichen.

7.2.7 Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat Deutschland

Die laufenden Einkünfte aus einer Wohnvermietung unterliegen – Einkunftszielungsabsicht vorausgesetzt – sowohl in Spanien als auch in Deutschland der Besteuerung. Gemäß den unter „9.3.1 Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat Deutschland“ auf Seite 148 dargestellten Vorgaben des

derzeit gültigen DBA zwischen Deutschland und Spanien wird diese Doppelbesteuerung idealtypisch durch Anrechnung der spanischen Steuer auf die deutsche Steuer vermieden. Die Erstattung eines Anrechnungsüberhangs erfolgt nicht. Bei mehreren ausländischen Einkunftsquellen erfolgt zudem eine per-country-limitation und somit kein länderübergreifender Ausgleich etwaiger Anrechnungsüberhänge.

8 Wohnvermietung durch juristische Personen

8.1 Wohnvermietung aus spanischer Sicht

8.1.1 Vermietung durch eine deutsche Kapitalgesellschaft

Es entsprach gängiger Praxis und Empfehlung, beim Ankauf einer spanischen Ferienimmobilie eine deutsche GmbH als Eigentümerin der Immobilie „*vorzuschalten*“, vorzugsweise, um spanische Wertzuwachs- und Erbschaftsteuern zu sparen, aber auch aus Gründen der Haftungsbeschränkung sowie der Anonymität.

Da mittlerweile die spanischen Erbschaftsteuern aufgrund eines EUGH-Urteils für EU-Residenten signifikant reformiert wurde, ergibt sich nur noch bei sehr teuren Immobilien (u.U. wegen der Vermögensteuer) ein sinngebender Vorteil daraus, eine Ferienimmobilie über eine deutsche GmbH zu erwerben. Durch das BFH-Urteil zur verdeckten Gewinnausschüttung bei einer Ferienimmobilie sind solche Konstruktionen auch mit einem hohen steuerlichen Risiko in Deutschland verbunden. Die diesbezüglichen neuen BFH-Urteile bezüglich des Ansatzes der Kostenmiete werden im folgenden Kapitel über die Behandlung der Besteuerung in Deutschland ausführlich beschrieben.

BESTEuerung, STEUERERKLÄRUNGEN UND FRISTEN: Gemäß dem spanischen Nichtresidentengesetz muss eine EU-Kapitalgesellschaft, die Eigentümerin einer zu Wohnzwecken vermieteten Immobilie ist, die Mieteinnahmen mit dem Modelo 210 je Quartal – bis zum 20. des Folgemonats des Quartals – deklarieren und versteuern.



Die Einnahmen und Kosten sind nach den Vorschriften des spanischen Körperschaftsteuergesetzes zu behandeln. Auf den ermittelten Gewinn ist jedoch die spanische Nichtresidentensteuer für natürliche Personen in Höhe von aktuell 19 % zu bezahlen.

Eine Jahreserklärung ist nicht nötig, als solche gilt die Erklärung für das IV. Quartal, die bis 20. Januar des Folgejahres fällig ist.

PROBLEMSTELLUNGEN: Da die Gewinnermittlung in Spanien für die hier vorliegende Struktur nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes vorgenommen wird, ist eine „Selbstnutzungsteuer“ ausgeschlossen. Diese gibt es nur für natürliche Personen. Das hat zur Konsequenz, dass ausschließlich die effektiven Mieteinnahmen zu versteuern wären. Da solche Immobilien i.d.R. von den Gesellschaftern oder nahestehenden Personen der deutschen GmbH genutzt werden, liegen häufig keine Mieterträge vor. Bedingt durch diese rechtliche Unstimmigkeit wenden wir – in Abstimmung mit dem zuständigen Finanzamt – die praktische Lösung an, dass man in etwa genau so viel Steuern bezahlen sollte, die bei der Besteuerung der Selbstnutzung durch eine natürliche Person entstehen würde. Es wäre zu hoffen, dass der spanische Gesetzgeber dieses Dilemma, das bei dieser Gestaltungsform vorliegt, beseitigt und durch Gesetz oder eine Verwaltungsanweisung regelt. Die beschriebene praktische Lösung, die seitens der Berater und auch der Finanzverwaltung angewendet und geduldet wird, hilft zwar, ist aber trotzdem mit einer gewissen rechtlichen Unsicherheit belastet.

Die Vorgehensweise ist somit rechtlich nicht eindeutig abgeklärt, wurde aber bei durchgeführten Betriebsprüfungen in Spanien nicht beanstandet. Die beschriebene „spanische Lösung“ ist keinesfalls mit den steuerlichen Vorschriften in Deutschland kompatibel. Auch hier verweisen wir auf die neuen BFH-Urteile bezüglich der Kostenmiete, die in den folgenden Kapitel zur deutschen Besteuerung ausgiebig beschrieben werden.

8.1.2 Vermietung durch eine spanische Kapitalgesellschaft

Bis zum Jahr 2008 war die Gestaltung einer Ferienimmobilie über Zwischenschaltung einer spanischen S.L. als Eigentümerin der Immobilie, die zu Wohnzwecken vermietet wird, eine steuerlich hochattraktive Gestaltungsform, die in Spanien zu einer Endsteuerbelastung von ca. 15 % führte. Weiterhin gab es Vorteile bei der spanischen Vermögen- und Erbschaftsteuer.

Da sich aber die Steuergesetzgebung in Spanien seit dem Jahr 2008 signifikant geändert hat, bietet eine solche Konstellation so gut wie keine Vorteile mehr. Das Thema behandeln wir ausführlicher in dem Kapitel „Gestaltungsberatung“.

BESTEuerung, Steuererklärungen und Fristen: Für eine S.L., die mit einer deutschen GmbH zu vergleichen ist, muss wie in Deutschland eine Buchhaltung erstellt werden. Die kompletten handelsrechtlichen und körperschaftsteuerlichen Vorschriften sind zu erfüllen, d.h. die Abgabe einer Handels- und Steuerbilanz mit den entsprechenden Steuererklärungen. Dazu gehören u.a.:

- ▶ Modelo 036 - Anmeldung beim Finanzamt
- ▶ Modelo 200 - Körperschaftsteuererklärung
- ▶ Modelo 347 - Kontrollerklärung von Umsätzen über 3.000,00 €
- ▶ Libro de Contable - Buchhaltungsbuch
- ▶ Libro de Socios - Gesellschafterbuch
- ▶ Libro de Actas - Niederschriftenbuch

In Spanien sollte eine marktübliche Miete angesetzt werden. Bei Betriebsprüfungen werden negative Ergebnisse bei einer Ferienimmobilien-S.L. meistens nicht anerkannt, da eine Gewinnerzielungsabsicht vorhanden sein muss. Wenn der Leser eine solche S.L. hat, sollte er die Ergebnisse und auch die vorhandenen Verlustvorträge überprüfen.



Wichtig: Sollte man sich für diese Gestaltungsalternative entscheiden, muss der Höhe der Miete besondere Aufmerksamkeit geschenkt werden. Wenn nicht fachgerecht gehandhabt, kann dieses Gestaltungsmodell teuer werden, weil für die Immobiliennutzung meistens nicht die vom BFH jüngst rückwirkend festgelegte Kostenmiete gezahlt wird und der Mietverzicht dann eine verdeckte Gewinnausschüttung der Gesellschaft an den Gesellschafter darstellt. Diese Kostenmiete kann um die 6 % des Kaufpreises betragen. Weitere Erläuterungen dazu im Kapitel „10.1 Besteuerung von offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen in Deutschland“ auf Seite 148.

8.2 Wohnvermietung aus deutscher Sicht

Bei in- und ausländischen Immobilien muss der Eigentümer nicht zwingend eine natürliche Person sein. Vielmehr kann auch eine Kapitalgesellschaft Immobilien besitzen und vermieten. In der folgenden Betrachtung wird unterstellt, dass die Anteile an der Kapitalgesellschaft von einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Person im Privatvermögen gehalten werden. In den weiteren Ausführungen werden die steuerlichen Effekte bei einer Vermietung durch eine deutsche bzw. eine spanische Kapitalgesellschaft erörtert. Selbstverständlich könnten auch in weiteren Staaten ansässige Kapitalgesellschaften eingebunden werden. Bei derartigen Dreieckskonstellationen ist unter Einbeziehung aller nationaler Regelungen und DBA eine detaillierte Einzelfallprüfung hinsichtlich der Steuerfolgen erforderlich.

8.2.1 Vermietung durch eine deutsche Kapitalgesellschaft

Wird die spanische Immobilie von einer deutschen Kapitalgesellschaft gehalten, so sind die Einkünfte aus der Vermietung in Deutschland und in Spanien zu versteuern. Da eine Kapitalgesellschaft in Deutschland qua Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielt, unterliegen die Vermietungseinkünfte in Deutschland der Körperschaftsteuer i.H.v. 15 %, dem Solidaritätszuschlag (5,5 % auf die errechnete Körperschaftsteuer) und der Gewerbesteuer (tatsächliche Belastung abhängig vom individuellen Hebesatz der Gemeinde am Ort, an dem die Kapitalgesellschaft ansässig und somit steuerpflichtig ist, die gewerbesteuerliche Belastung liegt derzeit zwischen 7 % und 31 %).

Um eine kumulative Belastung der kommunalen Grund- und Gewerbesteuer zu reduzieren, erfolgt eine pauschalisierte Kürzung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage in Höhe von 1,2 % des Einheitswertes des betrieblichen Grundbesitzes. Für lediglich grundbesitz- und kapitalvermögenverwaltende Unternehmen besteht darüber hinaus die Option zu einer besonderen erweiterten Kürzung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage. Die Anwendung derselben auch auf Unternehmen mit ausländischem Grundbesitz wird in der Literatur diskutiert und sollte im Einzelfall durch einen Steuerberater geprüft werden.

Analog zu den Erläuterungen bei Vermietung durch eine natürliche Person hat eine deutsche Kapitalgesellschaft die Einkünfte aus Vermietung auch in Spanien zu versteuern. Die Doppelbesteuerung wird bei einer Kapitalgesellschaft ebenfalls durch Anrechnung der gezahlten spanischen Steuer vermieden. An dieser Stelle ist zu beachten, dass die Anrechnung nur auf die Körperschaftsteuer erfolgt und zudem nur insoweit möglich ist, wie die deutsche Steuer tatsächlich auf die spanischen Vermietungseinkünfte entfällt. Liegt die spanische Steuerbelastung über 15 %, bleibt ein Teil der spanischen Steuer ohne Anrechnung und wird somit zu einer finalen Belastung.

Der gleiche Effekt ergibt sich, wenn die spanische Steuer zwar bezogen auf die spanische Bemessungsgrundlage 15 % beträgt, das nach dem deutschen Recht ermittelte zu versteuernde Einkommen aber unter der spanischen Bemessungsgrundlage liegt. In diesem Fall kann die spanische Steuer ebenfalls nur teilweise angerechnet werden.

Erwirtschaftet die deutsche Kapitalgesellschaft einen Gewinn und schüttet diesen an den deutschen Anteilseigner aus, werden die Einnahmen in Deutschland i.d.R. mit einer pauschalen Einkommensteuer von 25 % sowie mit Solidaritätszuschlag von 5,5 % auf die Einkommensteuer und ggf. Kirchensteuer i.H.v. 8 % bzw. 9 % auf die Einkommensteuer besteuert. Bei Vorliegen der in 8.1. erläuterten Voraussetzungen unterliegen Ausschüttungen dem persönlichen progressiven Einkommensteuersatz.



Bitte beachten: Sollte die Immobilie nicht an fremde Dritte, sondern an den Inhaber der deutschen Kapitalgesellschaft bzw. diesem nahe stehende Personen vermietet werden, ist zwingend darauf zu achten, dass die vereinbarte Miete fremdüblich ist. Eine zu niedrige oder gänzlich ausbleibende Mietzahlung würde als verdeckte Gewinnausschüttung eine Besteuerung für den Anteilseigner auslösen. Zudem wird das zu versteuernde Einkommen der deutschen Kapitalgesellschaft erhöht und löst somit eine weitere Steuerlast aus (die Einzelheiten zur Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung werden in Kapitel „10.1 Besteuerung von offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen in Deutschland“ auf Seite 148 erörtert).

Hat der Anteilseigner der Kapitalgesellschaft zur Finanzierung des Immobilienerwerbs bzw. der Bebauung ein Darlehen gegeben, so sind die Zinsen hieraus in Deutschland zu versteuern. Ist der Anteilseigner zu weniger als 10 % beteiligt, kommt die Abgeltungsteuer zur Anwendung. Bei einer Beteiligung von mindestens 10 % ist der pauschale Steuersatz ausgeschlossen, vielmehr unterliegen die Zinseinnahmen dem normalen progressiven Steuersatz des Steuerpflichtigen. Werden Zinsen an einen beherrschenden Gesellschafter gezahlt ist daneben zu beachten, dass diese bereits bei Fälligkeit (also ggf. vor tatsächlichem Zufluss) zu besteuern sind (vgl. Urteil des BFH vom 08.05.2007, VIII R 13/06, BFH/NV 2007 S. 2249; Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern vom 15.10.2009, 2 K 149/07).

Auch bei der Vergabe eines Darlehens ist darauf zu achten, dass die zwischen dem Anteilseigner und der Kapitalgesellschaft vereinbarten Darlehensbedingungen – und insbesondere die Verzinsung – dem Fremdvergleich standhalten. Bei einem zu hohen Zinssatz löst die Differenz zwischen der angemessenen Verzinsung und dem tatsächlich gezahlten Zinssatz die in Kapitel 10.1 dargelegten Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene der Gesellschaft, also Erhöhung des zu steuernden Einkommens, aus. Bei dem Gesellschafter ergibt sich keine Änderung, wenn sowohl die Zinsen als auch die verdeckte Gewinnausschüttung unter die Abgeltungsteuer fallen.

Sollten die Zinsen aufgrund einer Beteiligung von mehr als 10 % dem Teileinkünfteverfahren unterlegen haben, werden die Einkünfte insoweit umqualifiziert, wobei sich bei dem Gesellschafter ggf. eine Steuermindering ergibt.

Die konkreten Steuereffekte sollten im Einzelfall unter Berücksichtigung der Steuerfolgen bei der Gesellschaft und dem Gesellschafter konkret berechnet werden. Ein von vorherein zu niedrig vereinbarter Zins bleibt im Verhältnis zwischen einer deutschen Kapitalgesellschaft und dem deutschen Anteilseigner ohne steuerliche Folgen.

8.2.2 Vermietung durch eine spanische Kapitalgesellschaft

Bei Einschaltung einer spanischen Kapitalgesellschaft ist wichtig, dass sich der statuarische Sitz in Spanien befindet und zudem die Geschäftsführung tatsächlich und nachweisbar in Spanien ausgeübt wird – sei es über einen in Spanien wohnhaften (Fremd-) Geschäftsführer oder mittels regelmäßiger (und nachweisbarer) Aufenthalte eines in Deutschland wohnhaften Geschäftsführers. Sollten diese Voraussetzungen nicht kumulativ erfüllt sein, weil sich z.B. der Geschäftsführer der spanischen Kapitalgesellschaft nur in Deutschland aufhält und somit dort die Geschäftsführung tatsächlich ausübt, so wird eine unbeschränkte Steuerpflicht der spanischen Kapitalgesellschaft in Deutschland begründet, da die deutsche Besteuerung (auch) an den Ort der tatsächlichen Ausübung der Geschäftsführung anknüpft.

In der Folge sind in Spanien und in Deutschland Steuererklärungen abzugeben und die steuerpflichtigen Einkünfte zwischen den beiden Ländern nach den Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens aufzuteilen. Diese Thematik ist in der Literatur unter dem Begriff „*doppelt ansässige Kapitalgesellschaft*“ bekannt.

Unterstellt, dass die spanische Kapitalgesellschaft allein in Spanien steuerpflichtig ist, sind in der Folge auch die Einkünfte aus der Vermietung nur in Spanien zu versteuern.

Sollte allerdings eine vergünstigte Vermietung an den Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person erfolgen, löst dieses Vorgehen bei dem Anteilseigner die steuerlichen Folgen einer verdeckten Gewinnausschüttung aus. Inwieweit sich für die Kapitalgesellschaft selber eine Einkommenserhöhung ergibt, ist nach den spanischen Vorschriften zu prüfen.



In Deutschland wird im Übrigen eine Besteuerung erst in dem Moment ausgelöst, wenn (und soweit) die Kapitalgesellschaft an den in Deutschland ansässigen Anteilseignern eine offene Ausschüttung zahlt oder eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Der Anteilseigner hat die Einnahmen entweder mit 25 % Einkommensteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer oder mit dem progressiven Einkommensteuersatz zu versteuern. Bei einer offenen Ausschüttung wird in Spanien auf den Brutto-Ausschüttungsbetrag eine Quellensteuer i.H.v. 15 % einbehalten. Die in Spanien gezahlte Quellensteuer kann auf die in Deutschland zu zahlende „Abgeltungsteuer“ i.H.v. 25 % angerechnet werden.

Bei Vergabe eines Darlehens an die spanische Kapitalgesellschaft unterliegen die Zinsen nur bei einer Beteiligung von weniger als 10 % der Abgeltungsteuer, ansonsten kommt der persönliche progressive Steuersatz zur Anwendung.

Die vereinbarten Zinsen müssen auch in dieser Konstellation dem Fremdvergleich entsprechen. Bei zu hohen Zinsen greifen für den Gesellschafter die Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung. Ob sich für die Kapitalgesellschaft ein steuerlicher Effekt ergibt, richtet sich nach spanischem Recht. Das DBA zwischen Deutschland und Spanien weist im Übrigen nur bei fremdüblichen Zinsen allein dem Wohnsitzstaat Deutschland das Besteuerungsrecht zu. Bei höheren Zinsen darf auch Spanien eine Besteuerung vornehmen. Sollten die Zinsen als zu gering eingestuft werden, wird bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Besteuerung auf Ebene des Gesellschafters in Höhe des „*fehlenden*“ Zinsbetrages über die Regelung in § 1 AStG erreicht.

9 Ferienvermietung durch natürliche Personen

9.1 Ferienvermietung aus spanischer Sicht

9.1.1 Ferienvermietung ohne Umsatzsteuer

Die umsatzsteuerfreie Ferienvermietung bedingt, dass während des Aufenthaltes des Gastes keine zusätzlichen Leistungen erbracht werden. Tatsächlich handelt es sich steuerlich um eine Wohnvermietung, obwohl das staatliche Wohnmietrecht die Ferienvermietung als Tätigkeit definiert, die einer anderen Gesetzgebung unterliegt, konkret den Tourismusgesetzen einer jeden Region. Steuerlich gelten daher dieselben Regelungen wie bei der Wohnvermietung. Allerdings ist zu beachten, dass durch Rechnungen von Mittleragenturen eine Umsatzsteuer-Einzahlpflicht entstehen kann.

BESTEuerung, Steuererklärungen und Fristen: Einkommensteuer für Nichtresidenten: Jeweils zum 20. des Folgemonats eines Quartals ist eine Steuererklärung (Modelo 210) einzureichen, Details siehe Wohnvermietung.

TAGE OHNE VERMIETUNG: Für Zeiträume ohne Vermietung ist bis zum 31.12. des Folgejahres eine Steuererklärung (Modelo 210) nach den Vorschriften des „fiktiven Nutzungswertes“ zu erstellen.

BEMESSUNGSGRUNDLAGE, STEUERBERECHNUNG: Siehe Wohnvermietung Kapitel „7 Wohnvermietung durch natürliche Personen“ auf Seite 129.

9.1.2 Ferienvermietung mit Umsatzsteuer

Die umsatzsteuerpflichtige Ferienvermietung stellt eine gewerbliche Tätigkeit dar, die ihrerseits eine Reihe von Konsequenzen mit sich bringt. Ein deutscher Nichtresident begründet mit der Ferienvermietung eine Betriebsstätte und wird nach dem Körperschaftsteuergesetz behandelt.

GRUNDLAGEN: Eine touristische Vermietung (Ferienvermietung) – somit eine gewerbliche Tätigkeit – liegt vor, wenn den Gästen während ihres Aufenthaltes Dienstleistungen angeboten werden wie sie im Gastgewerbe üblich sind, wobei



eine einzige solche Dienstleistung ausreicht, um die Umsatzsteuerpflicht zu bedingen. Dazu hören Leistungen wie Rezeptionsdienste und/oder permanente Betreuung, regelmäßige Reinigung und Tausch von Wäsche, Gepäckaufbewahrung, Bewirtungen etc.

NICHT als touristische Dienstleistungen gelten: Reinigung des Wohnobjektes vor Ankunft und nach Abreise eines Gastes, Wäschetausch im Wohnobjekt bei Ankunft und Abreise.

Diese Unterscheidung ist wichtig, da man den steuerlichen Vorschriften ganz unabhängig davon unterliegt, ob die notwendige Genehmigung des Tourismusministeriums vorliegt. Das Finanzamt kann diesen Sachverhalt in der Praxis anhand der Anzeigen der Vermieter auf den Vermarktungsportalen leicht nachprüfen.

BESTEuerung, STEUERERKLÄRUNGEN UND FRISTEN: Bei der Besteuerung der Einkünfte aus „*touristischer Vermietung*“ für einen deutschen Nichtresidenten sind einige Besonderheiten zu berücksichtigen:

Die Einnahmen sind mit Umsatzsteuer (IVA) in Höhe von 10 % belegt, die nach Abzug der Vorsteuer pro Quartal an das Finanzamt abzuführen ist (Modelo 303). Ebenfalls ist zum 31. Januar des Folgejahres eine Jahresumsatzsteuererklärung (Modelo 390) zu erstellen.

Aufgrund des spanischen Nichtresidentengesetzes und des geltenden DBA wird aus spanischer Sicht mit der „*touristischen Vermietung*“ eine Betriebsstätte begründet. Das hat zur Folge, dass die Ermittlung des Gewinns aus dieser Tätigkeit nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes vorgenommen werden. Die Gewinnermittlung ist mit der Körperschaftsteuererklärung (Modelo 200) einmal im Jahr zu erklären. Jedoch sind ebenfalls die unterjährig fälligen Vorauszahlungen zu leisten.

Auf den Gewinn ist der aktuelle spanische Körperschaftsteuersatz in Höhe von 25 % anzuwenden. Diese Vorschrift ergibt sich aus dem Einkommensteuergesetz für Nichtresidenten.

Ebenfalls ist eine Erklärung abzugeben, in der alle Umsätze mit Kunden und Lieferanten gemeldet werden, wenn der jeweilige Jahresumsatz 3.000,00 € übersteigt (Modelo 347).

Auch muss die Tätigkeit mit dem Modelo 017 beim Finanzamt angemeldet werden, um die seit 01. Juli 2016 auf den Balearen geltenden Vorschriften zur Touristensteuer zu erfüllen. Details zu dieser Steuer finden Sie in Kapitel „K. *Balearische Touristensteuer*“ auf Seite 267.

SELBSTNUTZUNG: Da die Immobilie einer gewerblichen Tätigkeit zugeschrieben ist, die eine Selbstnutzung ausschließt, wird keine entsprechende Jahreserklärung über die Selbstnutzungssteuer gemäß Tagen ohne Vermietung fällig. Dies bedingt jedoch, dass für jede Nutzung durch den Eigentümer sowie eine kostenfreie Überlassung an Verwandte/Freunde drittübliche Einnahmen verbucht werden müssen, einschließlich der entsprechenden Umsatzsteuer. Zu bedenken ist, dass das Finanzamt Zugriff u.a. auf die Daten der Versorgungsträger hat und auf Indizien einer Nutzung außerhalb der gemeldeten Vermietungszeiten mit einer Prüfung reagieren kann.

9.2 Ferienvermietung aus deutscher Sicht

9.2.1 Definition der touristischen Vermietung

Im deutschen Verständnis wird im ersten Schritt i.d.R. zwischen der Vermietung von Immobilien für Wohnzwecke und der Vermietung von Ferienwohnungen unterschieden. Im zweiten Schritt ist bei Ferienimmobilien für deutsche Zwecke zu prüfen, ob Vermietungseinkünfte vorliegen oder ob es sich um gewerbliche Einkünfte handelt (siehe hierzu Kapitel „7.2 *Vermietung aus deutscher Sicht*“ auf Seite 131).

Die touristische Vermietung ist nach spanischem Verständnis gekennzeichnet durch eine kurzzeitige Überlassung von Ferienimmobilien an ständig wechselnde Gäste inkl. Erbringung von zusätzlichen Dienstleistungen wie z.B. Rezeptionsleistungen, regelmäßiger Wäschetausch etc. Bei einer solchen Vermietung handelt es sich sowohl nach spanischem als auch nach deutschem Verständnis um gewerbliche Einkünfte.



9.2.2 Einkunftserzielungsabsicht bei touristischer Vermietung und besondere Fallkonstellationen

Wie erläutert wird bei einer langfristigen Vermietung laut Gesetz zunächst eine Einkunftserzielungsabsicht unterstellt. Bei Ferienwohnungen gilt dies ebenso, wenn das Objekt ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit für die Vermietung bereitgehalten wird. Demnach wirken sich auch Anfangsverluste in der Regel steuerlich aus. Bei Änderungen der tatsächlichen Nutzung ist die Frage nach der Einkunftserzielungsabsicht ggf. erneut zu überprüfen. Auch bei dieser Vermietungsart sind einige deutsche Ausnahmeregelungen zu beachten, die je nach Ausgestaltung zu einer steuerlichen Nichtberücksichtigung führen.

Selbstnutzung

Wird eine Ferienwohnung nicht nur entgeltlich vermietet, sondern auch selber zu Erholungszwecken genutzt oder unentgeltlich an andere Personen überlassen, so ist die Einkunftserzielungsabsicht im Einzelfall zu prüfen. An dieser Stelle ist zu beachten: Nutzt der Eigentümer für die laufende Vermietung eine Vermietungsorganisation und behält sich die Selbstnutzung vor, so ist die Prüfung unabhängig von der tatsächlichen Nutzung für eigene Zwecke erforderlich.

Was gehört alles zur (schädlichen) Selbstnutzung? Gemeint sind vereinfacht gesagt (unentgeltliche) Aufenthalte des Eigentümers oder anderen Personen zu Erholungszwecken. Wird der Eigentümer vom Partner und / oder den Kindern begleitet, spricht dies grds. für eine tatsächliche Selbstnutzung, wobei dies anhand geeigneter Unterlagen widerlegt werden kann. Unschädlich ist z.B. wenn sich der Eigentümer kurzfristig für Reparaturen oder im Zuge des Mieterwechsels in der Wohnung aufhält.

Liegt eine Selbstnutzung vor, so ist wiederum eine Totalüberschussprognose zu erstellen (siehe auch Kapitel „2.4 Gewinnerzielungsabsicht: Totalüberschussprognose“ auf Seite 110). Hierbei sind allerdings nur die Einnahmen und Kosten einzubeziehen, die auf Zeiten der Nicht-Selbstnutzung entfallen. Im ersten Schritt sind somit die Zeiten der Selbstnutzung zu bestimmen. Ist diese – wie

z.B. häufig bei der Übertragung der Vermietungstätigkeit auf einen Dritten – zeitlich begrenzt, sind nur diese Wochen (Monate) herauszurechnen.

Der Umfang der tatsächlichen Eigennutzung sowie des Ausschlusses einer eigenen Nutzungsmöglichkeit sollte durch den Steuerpflichtigen nachgewiesen werden können, um nachteilige steuerliche Folgen zu vermeiden. Im Zweifel ist von einer hälftigen Aufteilung auszugehen.

Hinsichtlich der Kosten sind zum einen direkt der Vermietung zuordenbare Aufwendungen (wie z.B. Reinigung nach einer Vermietung oder auch Werbung) und zum anderen die anteilig auf die vermietete Zeit entfallenden Gemeinkosten (z.B. Abschreibung, Zinsen, lfd. Betriebskosten und Grundbesitzabgaben) anzusetzen. Unter ausschließlicher Berücksichtigung der auf die Fremdvermietung entfallenden Aufwendungen und Einnahmen ist in der Folge zu prüfen, ob sich über den Zeitablauf gerechnet ein Überschuss ergibt. Wenn ja, sind auch Anfangsverluste steuerlich anzuerkennen.

Unterschreiten der ortsüblichen Vermietungszeit um mindestens 25 %

Wird die ortsübliche durchschnittliche Vermietungszeit um mindestens 25 % unterschritten und liegen keine vorübergehenden besonderen Umstände (z.B. Komplettrenovierung) vor, so ist auch in diesen Fällen eine Totalüberschussprognose vorzunehmen. Als Vergleichsgröße sind hierbei die durchschnittlichen Vermietungszeiten bezogen auf den gesamten Ort heranzuziehen, es darf nicht nur auf Teile davon, z.B. einen zusammenhängenden Komplex, abgestellt werden.

Verbilligte Überlassung

Im Abschnitt „7.2.3 Verbilligte Vermietung“ auf Seite 132 wurde die vereinfachte Prüfung für den Aspekt einer möglichen verbilligten Vermietung dargestellt. Diese Typisierung greift allerdings nur für die Vermietung zu Wohnzwecken. In anderen Fällen sind auch bei Mieteinnahmen von mindestens 66 % der ortsüblichen Miete die entstandenen Kosten nur anteilig abzugsfähig.



9.3 Laufende Besteuerung in Deutschland

Die tatsächliche Besteuerung in Deutschland ist davon abhängig, ob es sich um Einkünfte i.S.d. § 21 EStG oder um solche nach § 15 EStG handelt.

Im ersten Fall, also bei Vermietungseinkünften, ist der weitgehend nach Zufluss und Abfluss ermittelte Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nach den deutschen Vorgaben zu bestimmen. Das Ergebnis ist dann in der Anlage V zu erfassen.

Bei gewerblichen Einkünften, die als Gewinneinkünfte grds. nach dem Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln sind (Bilanzierung), ist hingegen die Anlage G zu verwenden und eine Gewerbesteuererklärung einzureichen. Zudem ist eine sog. E-Bilanz bzw. Einnahmen-Überschussrechnung in vorgeschriebener elektronischer Form einzureichen. Die neben Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag anfallende Gewerbesteuer mindert im Übrigen die für die Berechnung der Einkommensteuer maßgebliche Bemessungsgrundlage.

9.3.1 Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat Deutschland

Unabhängig davon, ob es sich um Vermietungseinkünfte oder um gewerbliche Einkünfte handelt, liegen nach abkommensrechtlichen Regelungen Einkünfte im Zusammenhang mit einem Grundstück vor, sodass die Doppelbesteuerung mittels Anrechnung vermieden wird. Hierfür ist bei Erstellung der deutschen Einkommensteuererklärung zusätzlich die Anlage AUS auszufüllen.

10 Wichtige Sondervorschriften

10.1 Besteuerung von offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen in Deutschland

In diesem Teil wird eine Besonderheit des deutschen Steuerrechts im Zusammenhang mit der Versteuerung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dargestellt, die in den letzten Jahren insbesondere mit Blick auf von einer spanischen Kapitalgesellschaft gehaltene spanische Ferienimmobilien diskutiert wurde. Ist eine natürliche Person an einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt, unterliegen Ausschüttungen seit 2009 der so genannten Abgeltungsteuer, also

einem festen Steuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer. Alternativ zu der pauschalen Besteuerung kann der Anteilseigner unter bestimmten Voraussetzungen (Beteiligung von mindestens 25 % oder Beteiligung von mindestens 1 % und berufliche Tätigkeit für die Gesellschaft) beantragen, das so genannte Teileinkünfteverfahren in Anspruch zu nehmen. Hierbei unterliegen dann 60 % der Einnahmen dem persönlichen progressiven Steuersatz. Im Gegenzug können die mit den Einnahmen im Zusammenhang stehenden Werbungskosten von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden.

Diese Variante könnte vorteilhaft sein, wenn die Beteiligung durch Fremdkapital finanziert wurde und die Darlehenszinsen ansonsten ins Leere laufen würden. Der Antrag kann in den folgenden Kalenderjahren widerrufen werden – allerdings ist zu beachten, dass danach die Beteiligung in allen Folgejahren der Abgeltungsteuer unterliegt.

Neben offenen gibt es im deutschen Steuerrecht auch die „*verdeckten Gewinnausschüttungen*“, die gerade mit Blick auf spanische Immobilien seit einiger Zeit wieder intensiv diskutiert werden. Die grundlegende Definition einer verdeckten Gewinnausschüttung ist: Eine vGa ist eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögenmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 EStG iVm § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht. Bei dem Anteilseigner ist die verdeckte Gewinnausschüttung als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen und zu versteuern. Was hat dies nun mit spanischen Immobilien zu tun?

Den Anstoß hierzu gab ein Urteil des BFH aus Juni 2013 (Urteil des BFH vom 12.06.2013, I R 109/10, BStBl. II 2013, 1024), nach dem die unentgeltliche Nutzung einer in Spanien belegenen und von einer (spanischen) Kapitalgesellschaft gehaltenen Immobilie als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren ist. Der Umstand, dass die im Inland steuerpflichtige natürliche Person keine Miete für die Nutzung zahlt, wird vom BFH als verhinderte Vermögenmehrung angesehen. Das Besteuerungsrecht für die verdeckte Gewinnausschüttung der spanischen S.L. an den Anteilseigner gebührt der Bundesrepublik Deutschland (Artikel 10 DBA Spanien und die o.a. BFH Urteile)



In der Folge hat der im Inland steuerpflichtige Anteilseigner somit zusätzliche Einkünfte zu besteuern. Der Wert der zusätzlichen Einnahme ist – zumindest nach Ansicht der BFH-Richter – pauschal mit 6 % des beurkundeten Kaufpreises zzgl. eines Sicherheitszuschlags von 10 % anzusetzen. Dieser Wert ist dann für jedes Jahr der vollständigen unentgeltlichen Nutzung als Kapitaleinkünfte zu versteuern. Wird die Immobilie allerdings auch an Dritte vermietet, hat eine zeitanteilige Betrachtung zu erfolgen.

Hinsichtlich des maßgeblichen Steuersatzes auf die Selbstnutzung ist danach zu trennen, wie dieser Vorgang auf Ebene der Kapitalgesellschaft behandelt wurde: Wird eine verdeckte Gewinnausschüttung im Verhältnis einer in Deutschland steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft und ihrem Anteilseigner festgestellt, wird i.d.R. das Einkommen der Kapitalgesellschaft erhöht und mit Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer belastet. In diesem Fall unterliegt auch eine verdeckte Gewinnausschüttung dem pauschalen Abgeltungsteuersatz zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer.

Im Fall einer spanischen Immobilienkapitalgesellschaft greift allerdings in vielen Fällen die Vorschrift des § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG: Wurde der fragliche Wert der Selbstnutzung nicht auf Ebene der Kapitalgesellschaft versteuert, so kommt statt der Abgeltungsteuer der persönliche Steuersatz zur Anwendung, sodass allein an Einkommensteuer bis zu 45 % zu zahlen sind.

Der Erwerb einer spanischen Immobilie über eine deutsche oder spanische Kapitalgesellschaft sollte im Vorfeld gut geplant sein. Es sollte klar sein, welcher Nutzung die Immobilie zugeführt wird. Hierbei sind neben den einkommensteuerlichen Folgen in Deutschland auch die erbschaftsteuerlichen Effekte in Deutschland und Spanien einzubeziehen.

Wurde in der Vergangenheit bereits eine selbstgenutzte Immobilie über eine Kapitalgesellschaft erworben, ist diese Situation dringend mit einem Steuerberater und / oder einem Rechtsanwalt zu besprechen. Die Nichterklärung von einer verdeckten Gewinnausschüttung kann als Steuerhinterziehung gewertet werden, was erhebliche Konsequenzen nach sich ziehen kann. Hierbei ist auch zu prüfen, ob der Erwerb der Immobilie durch den Anteilseigner fremdfinanziert wurde. Wurden keine Zinsen gezahlt und / oder in der deutschen

Einkommensteuererklärung erfasst, sind diese in die Betrachtung mit einzu-
beziehen und ebenfalls dem deutschen Finanzamt nachträglich zu erklären.

10.2 Erfahrung von Betriebsprüfungen

Da die deutschen Finanzämter die „*verdeckte Gewinnausschüttung*“ bei Immo-
bilien-S.L.s in Spanien als neues attraktives Schürffeld für die Erhebung von
Steuern entdeckt haben, ist die European@ccounting von den deutschen
Beratern häufig als Spezialist für die spanisch-deutschen Fragen hinzugezogen
worden.

Wir haben uns dazu entschieden, einen echten Betriebsprüfungsbericht zu
zeigen, in dem wir nur die Daten verändert haben, welche die Identität des
Steuerpflichtigen betreffen. Somit können Sie als Leser gemeinsam mit Ihren
Beratern abwägen, worauf es zu achten gilt und auf was Sie sich vorberei-
ten müssen. Der praktische Informationswert dieses Beispiels erreicht damit
höchstes Niveau.



Beispiel:

Prüfungsfeststellungen der Fachprüfung Auslandsbeziehungen

Außenprüfung bei	Herrn Peter Sonnenschein Strandweg 11, 01234 Hufnagel Steuer-Nr. 11 222 333 44
Finanzamt	Hufnagel
Betriebsprüfer	Herr Regenwetter
Telefon	01010 987654
Telefon Bp-Stelle	01010 987654

Tabelle 06: Bsp. Betriebsprüfung: Besteuerung bei der Veräußerung

Zusammenfassung der Prüfungsfeststellungen Für die Schlussbesprechung

I. Allgemeines

Wohnsitz, steuerliche Erfassung in der Bundesrepublik Deutschland

Herr Peter Sonnenschein hat seinen Wohnsitz (§ 8 AO) Strandweg 11, 01234 Hufnagel. Herr Sonnenschein ist beim Finanzamt Hufnagel unter der Steuer-
nummer 11 222 333 44 erfasst.

Steuerpflicht (§ 1 EStG)

Herr Sonnenschein ist auf Grund seines Wohnsitzes in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Der Einkommensteuer unterliegt das Welteinkommen, also alle inländischen und ausländischen Einkünfte (§ 2 Abs. 1 EStG) von Herrn Sonnenschein. Im Rahmen des Welteinkommensprinzips werden (auch) ausländische Einkünfte besteuert, welche nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG einkommensteuerpflichtig sind.

Spanische Ausländersteuernummer (NIE) für die steuerliche Ansässigkeit (residencia fiscal), Ansässigkeit nach DBA Spanien.

Herr Sonnenschein hat auch eine Wohnstätte in Spanien und ist dort mit der Ausländersteuernummer „NIE X768594X“ registriert. Nach dem DBA mit Spanien (Artikel 4; Ansässige Person) ist Herr Sonnenschein in Deutschland ansässig, da er zu Deutschland die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) hat.

Durch das DBA Spanien und die Wohnstätte in Spanien ergibt sich keine Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts nach § 2 Abs. 1 EStG.

Auslandsbeteiligung (§ 138 Abs. 2 AO)

Herr Peter Sonnenschein ist alleiniger Gesellschafter der Sonne & Wellen S.L. Mallorca / Spanien. Eine Auslandsmeldung liegt vor.

Sonne & Wellen S.L. Mallorca / Spanien

Die Spanische Kapitalgesellschaft wurde am 01.01.1999 gegründet und wird in Spanien unter der Steuernummer CIF B071233456 steuerlich geführt.

Gesellschaftsführer der spanischen Sonne & Wellen S.L. ist Herr Sonnenschein.

Herr Sonnenschein ist alleiniger Anteilseigner der spanischen Kapitalgesellschaft Sonne & Wellen S.L. Mallorca / Spanien. Das Aktivvermögen der spanischen Gesellschaft (Bilanzsumme Aktiva 31.12.2012: 1.489.334,00 €) besteht im Wesentlichen aus einer Immobilie auf Mallorca / Spanien (1.393.295,00 €; mehr als 50 % des Aktivvermögens).

Die spanische Kapitalgesellschaft hat ein Wohngebäude samt Mobiliar im Betriebsvermögen. Das Wohngebäude liegt in der Wohnsiedlung „Meerblick“, Camp de Sol, Andratx, Mallorca / Spanien. Es ist im Grundbuchamt von Andratx, Seite 77, Band 6.666, Buch 555, Liegenschaft Nummer 33.333, Katasternummer 1384127FF6818T112JR eingetragen.

Die spanische Gesellschaft hat einen Mietvertrag mit Herrn Sonnenschein als alleinigen Mieter abgeschlossen. Das Grundstück und Gebäude wird von dem Gesellschafter zu Wohnzwecken genutzt.



Ertragslage der spanischen Gesellschaft:

	2011	2012	2013	2014
Resultado antes de Impuestos (Gewinn vor Steuern)	-22.144,00 €	-32.068,00 €	-17.530,00 €	-33.008,00 €

Tabelle 07: Bsp. Betriebsprüfung: Ertragslage der spanischen Gesellschaft

Verlust von 2005 bis 2014: 138.555,50 €

II. Prüfungsfeststellungen

Einkünfte aus Kapitalvermögen

Dividenden von der Sonne & Wellen S.L. Mallorca / Spanien

Prüfungszeitraum 2011 bis 2014

	2011	2012	2013	2014
Vor Bp	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Laut Bp	42.700,00 €	42.700,00 €	42.700,00 €	42.700,00 €
Differenz	42.700,00 €	42.700,00 €	42.700,00 €	42.700,00 €

Tabelle 08: Bsp. Betriebsprüfung: Einkünfte aus Kapitalvermögen 2011 bis 2014

Außerhalb des Prüfungszeitraums 2015 bis 2016

	2015	2016
Vor Bp	0,00 €	0,00 €
Laut Bp	42.700,00 €	42.700,00 €
Differenz	42.700,00 €	42.700,00 €

Tabelle 09: Bsp. Betriebsprüfung: Einkünfte aus Kapitalvermögen 2015 bis 2016

Ausländische Einkünfte / Steuerpflichtige ausländische Einkünfte

Dividenden (verdeckte Gewinnausschüttungen) der spanischen Sonne & Wellen S.L. Mallorca / Spanien

Prüfungszeitraum 2011 bis 2014

	2011	2012	2013	2014
Vor Bp	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Laut Bp	42.700,00 €	42.700,00 €	42.700,00 €	42.700,00 €
Differenz	42.700,00 €	42.700,00 €	42.700,00 €	42.700,00 €

Tabelle 10: Bsp. Betriebsprüfung: Ausländische Einkünfte 2011 bis 2014

Außerhalb des Prüfungszeitraums 2015 bis 2016

	2015	2016
Vor Bp	0,00 €	0,00 €
Laut Bp	42.700,00 €	42.700,00 €
Differenz	42.700,00 €	42.700,00 €

Tabelle 11: Bsp. Betriebsprüfung: Ausländische Einkünfte 2015 bis 2016

Die Ertragslage der spanischen Kapitalgesellschaft ist seit Jahren (2005 bis 2014) negativ. Die spanische Immobiliengesellschaft erzielt Dauerverluste. Offensichtlich ist die gezahlte „Miete“ zu niedrig, um die Kosten zu decken und einen Gewinn zu erzielen. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft wird nur dann bereit sein, die laufenden Aufwendungen für den Ankauf, den Ausbau und die Unterhaltung zu tragen, wenn der Gesellschaft diese Aufwendungen in voller Höhe erstattet werden und sie zudem einen angemessenen Gewinnaufschlag erhält (BFH Urteil vom 17.11.2004 IR 56/03, BFHE 208 S.519).

Nach den Feststellungen der Fachprüfung liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung durch nicht kostendeckende Vermietung einer spanischen Immobilie (Wohnung) an den Gesellschafter Geschäftsführer Herrn Sonnenschein vor. Das Besteuerungsrecht für die verdeckte Gewinnausschüttung der spanischen Sociedad Limitada an den inländischen Anteilseigner gebührt der



Bundesrepublik Deutschland (Artikel 10 DBA Spanien; vgl. auch BFH Urteil vom 12.06.2013, I R 109-111/10). Für die Besteuerung der Gesellschafter im Inland ist die deutsche Finanzverwaltung zuständig. Dabei ist Deutsches Steuerrecht maßgebend.

Ausländische Einkünfte

Steuerfreie Einkünfte die dem Progressionsvorbehalt unterliegen (§ 32 b EStG)

Arbeitslohn von Herrn Sonnenschein als Geschäftsführer der Sonne & Wellen S.L.

Prüfungszeitraum 2011 bis 2014

	2011	2012	2013	2014
Summe	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €

Tabelle 12: Bsp. Betriebsprüfung: Ausländische Einkünfte 2011 bis 2014

Außerhalb des Prüfungszeitraums 2015 bis 2016

	2015	2016
Summe	0,00 €	0,00 €

Tabelle 13: Bsp. Betriebsprüfung: Ausländische Einkünfte 2015 bis 2016

Anzurechnende ausländische Steuern

	2011	2012	2013	2014
Summe	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €

Tabelle 14: Bsp. Betriebsprüfung: Anzurechnende ausländische Steuern 2011 bis 2014

Außerhalb des Prüfungszeitraum; 2015 bis 2016

	2015	2016
Summe	0,00 €	0,00 €

Tabelle 15: Bsp. Betriebsprüfung: Anzurechnende ausländische Steuern 2015 bis 2016

Nachweise über ausländische (spanische) Steuern (§ 34 c EStG, § 68 b EStDV; Steuerabzug vom Kapitalertrag) lagen nicht vor.

Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 KStG)

Die Ermittlung der Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung erfolgt unter Berücksichtigung der Kosten für die Immobilie und einem angemessenen Gewinnaufschlag.

Eingesetztes Kapital	1.400.000,00 €
Abschreibung laut Erfolgsrechnung	11.700,00 €
Tatsächliche jährliche Mietzahlungen Summe	18.000,00 €
Gewinnaufschlag	3,50 %
1.400.000 x 3,5 %	49.000,00 €
	-18.000,00 €
	31.000,00 €
	11.700,00 €
Verdeckte Gewinnausschüttung (Brutto-Einnahme)	42.700,00 €

Tabelle 16: Bsp. Betriebsprüfung: Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung

Unter Berücksichtigung der laufenden Kosten, Anschaffungskosten, Abschreibungen und einem Gewinnaufschlag von 3,5 % ergibt sich jährlich eine verdeckte Gewinnausschüttung von 42.700,00 €. Die Wertermittlung erfolgte einvernehmlich.

Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte

Die Anwendung des § 3 Nr. 40 Buchstabe d EStG (Teileinkünfteverfahren) kommt nicht in Betracht, da es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen und nicht um Einkünfte einer anderen Einkunftsart (§ 3 Nr. 40 Satz 2 EStG) handelt.

Auf die steuerpflichtigen Einkünfte anzuwendender Tarif

Grundsätzlich gilt für die Einkünfte aus Kapitalvermögen der gesonderte Steuertarif von 25% (§ 32d Abs. 1 EStG). Die Ausnahmen des § 32d Abs. 2 EStG (insbesondere Nummer 4; Erfassung der verdeckten Gewinnausschüttung bei der spanischen Kapitalgesellschaft) sind zu beachten.



Rechtslage zum Einkommensteuertarif bei verdeckten Gewinnausschüttungen aus Spanien

§ 32d EStG sieht vor, dass für die Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 EStG ein proportionaler Sondertarif i.H.v. 25 % gilt, der die Anwendung des progressiven Normaltarifs i.S.d. § 32a EStG ausschließt. § 32d EStG führt laufende Kapitaleinträge auf, bei denen die Anwendung des proportionalen Sondertarifs i.H. v. 25 % ausgeschlossen ist und stattdessen der progressive Normaltarif i.H. bis zu 45 % Anwendung findet.

§ 32d EStG enthält 6 Absätze:

1. § 32d Abs. 1 EStG sieht für die Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 EStG einen proportionalen Sondertarif i.H.v. 25% vor.
2. § 32d Abs. 2 EStG führt Kapitalerträge auf, bei denen abweichend von § 32d Abs. 1 EStG im Rahmen einer verpflichtenden oder wahlweisen Veranlagung der progressive Normaltarif in Höhe von bis zu 45% zur Anwendung kommt.
3. In § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG wurde ein materielles Korrespondenzprinzip für verdeckte Gewinnausschüttungen eingeführt. Die Änderungen waren nach § 52a Abs. 15 EStG i.d. F.d. JStG 2010 v. 08.12.2010 erstmals für den Veranlagungszeitraum 2011 anzuwenden.
4. Durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUMsG) v. 26.06.2013 [5] hat der Gesetzgeber das materielle Korrespondenzprinzip i.S. de § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG auf alle Bezüge und Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 9 EStG ausgedehnt. Nach § 52 Abs. 44a EStG i.d.F.d. AmtshilfeRLUMsG v. 26.06.2013 sind die Änderungen erstmals auf Bezüge und Einnahmen anzuwenden, die nach dem 31.12.2013 zufließen (§ 52 Absatz 44a ESTG: § 32d Absatz 2 Nummer 4 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 26.06.2013 (BGBl. I.S. 1809) gilt für Bezüge oder Einnahmen, die nach dem 31. Dezember 2013 zufließen.

Damit soll der Vor-Besteuerung von Erträgen in der Körperschaft Rechnungen getragen werden. Soweit aber bei der Körperschaft keine Vor-Besteuerung erfolgte, gibt es auch keinen Grund für den gesonderten (grundsätzlich niedrigeren) Tarif bei der Einkommensteuer des Dividendenempfängers.

Änderung der Sachlage durch Abgabe von berechtigten Steuererklärungen für die Sonne & Wellen S.L. in Spanien

Die Sachlage und Rechtslage kann sich nach der Abgabe von berechtigten Steuererklärungen in Spanien und Erhöhung des spanischen Einkommens ändern. Die Rechtslage zum „*Tarif nach § 32d EStG*“ wurde mit Herrn Steuerberater Fritz am 06.03.2017 erörtert. Danach ist die Abgabe von berechtigten Steuererklärungen in Spanien (für 2011 bis 2016) notwendig, um den Steuersatz von 25 % anzuwenden (vgl. § 32d Absatz 2 Nr. 4 EStG).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Beteiligung an ausländischen Kapitalgesellschaften im Sinne des § 17 EStG
Beteiligung an der Sonne & Wellen S.L. Mallorca / Spanien
(Immobilien-gesellschaft)

Passive Entstrickung (§ Abs. 1 Nr. 4 AStG)

Anschaffungskosten der Beteiligung	1.649.989,00 €
Gemeiner Wert der Anteile am 31.12.2012 / 01.01.2013	1.649.989,00 €
Differenz	0,00 €
Stille Reserven / Vermögenszuwachs nach § 6 AStG	0,00 €

Tabelle 17: Bsp. Betriebsprüfung: Passive Entstrickung

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch die Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften oder die Besteuerung von stillen Reserven (als Ersatztatbestand) an entsprechenden Beteiligungen.

Eine Veräußerung der Anteile an der spanischen Immobilien-Kapitalgesellschaft erfolgt im Prüfungszeitraum und in den Jahren 2015 und 2016 nicht.



Unter die Regelung des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG (Ersatzbestand für die steuerliche Erfassung von stillen Reserven an Beteiligungen; passive Entstrickung) fallen auch die Fälle des Ausschlusses des Besteuerungsrechts durch Änderung oder Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens.

Ein eigenes Handeln des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich (sog. „*passive Entstrickung*“), was eine steuerliche Erfassung der in den Anteilen an Immobiliengesellschaftsanteilen ruhenden stillen Reserven auslöst.

Die Bundesrepublik Deutschland hat mit dem Königreich Spanien ein Revisionsabkommen mit Wirkung zum 01.01.2013 geschlossen. In diesem neuen Artikel 13 Abs. 2 DBA-Spanien ist erstmals eine „*Immobilien-Klausel*“ enthalten. Danach liegt das Besteuerungsrecht an Veräußerungs-Liquidationsgewinn von Anteilen an Immobiliengesellschaften beim Belegenheitsstaat (hier: Spanien). Derartige Besteuerungsrecht wurden bisher – nach dem bis 2012 – gültigen DBA-Spanien dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners (Deutschland) zugewiesen.

Die neue „*Immobilienklausel*“ führt dazu, dass die Veräußerungsgewinne / Liquidationsgewinne der Gesellschaftsanteile nicht mehr in Deutschland, sondern ab 01.01.2013 in Spanien besteuert werden können.

Durch den Abschluss des neuen Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Königreich Spanien (ab 01.01.2013) hat die Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht an dem Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an der spanischen Immobiliengesellschaft Sonne & Wellen S.L. verloren (Artikel 13 Abs. 3 DBA Spanien neu).

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 AStG sind stillen Reserven, die in der Zeit entstanden sind in der die Bundesrepublik Deutschland ein entsprechendes Besteuerungsrecht hatte, zu ermitteln, festzuhalten und im Falle einer tatsächlichen Veräußerung / Liquidation zu besteuern.

Besteuerung des Vermögenszuwachses (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 AStG)

Der Wechsel des Besteuerungsrechts ist ein Tatbestand der „Entstrickung“. Die in den Gesellschaftsanteilen enthaltenen stillen Reserven sind im Zeitpunkt der DBA-Revision zu besteuern (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG, § 4 Abs. 1 Satz EstG in Verbindung mit § 17 EstG). Unter dem Begriff „Entstrickung“ ist die Sicherstellung der Besteuerung von stillen Reserven als Veräußerungs-, Liquidationsgewinn fingiert.

§ 6 AStG gilt nur für Fälle, in denen der gemeine Wert der Anteile am 01.01.2013 die Anschaffungskosten übersteigt; die Bestimmung führt nicht zur Realisierung von Verlusten (vgl. BFH-Urteil vom 28.02.1990, BStBl 1990 II S. 615).

An Stelle des Veräußerungspreises (§ 17 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes) tritt der gemeine Wert der Anteile in dem maßgebenden Zeitpunkt (§ 6 Abs. 1 Satz 4 AStG).

Nach den Feststellungen der Fachprüfung übersteigt der gemeine Wert der Anteile per 31.12.2012 / 01.01.2013 an der Sonne & Wellen S.L. nicht die Anschaffungskosten der Beteiligungen. Eine Besteuerung von stillen Reserven, die in der Zeit vor dem 01.01.2013 entstanden sind, kommt nicht in Betracht. gez. Herr Regenwetter - Fachprüfer für Auslandsbeziehungen

10.3 Antrag auf Einlagerückgewähr – Ausschlussfrist!

Einlagerückgewähr – schon wieder so eine schwierige deutsche Vorschrift, die aber zwingend zu beachten ist! Es handelt sich hier um folgendes Problem: In Spanien werden i.d.R. Kapitalerhöhungen oder Kapitalherabsetzungen über das Nennkapital reguliert (das Mindestnennkapital in Spanien beträgt 3.000,00 €). Teilweise wird auch das Konto „*Kapitalrücklage*“ verwendet, welches ohne notariellen Akt verwendet werden kann. Wenn in Spanien dann Kapitalherabsetzungen beschlossen und umgesetzt werden, ist das ein einfacher Vorgang, der beim Anteilseigner zu einem steuerfreien Zufluss führt.

WICHTIG! Damit die Einlagerückgewähr aus den spanischen Gesellschaften in Deutschland auch steuerfrei vereinnahmt werden kann, muss nach § 27 Abs. 8 Satz 3 KStG ein entsprechender Antrag gestellt werden. Wenn der Antrag



nicht gestellt wird, erfolgt eine Besteuerung der Kapitalherabsetzung mit der Ausschüttungsbelastung!

Vorab ein Hinweis: Wie oben dargestellt erfolgen die Einlagen entweder als Erhöhungen des Nennkapitals oder über die Kapitalrücklage. Bei der Nennkapitalherabsetzung ist in Deutschland nach unserer Kenntnis strittig, ob hier für die Steuerfreiheit auf Ebene des Anteilseigners überhaupt das Verfahren nach § 27 Abs. 8 KStG notwendig ist. Laut BMF-Schreiben v. 04.04.2016, Az. IV C 2 -S 2836/08/10002 sind aber auch Nennkapitalerstattungen von der Vorschrift erfasst. Wegen der Ausschlussfrist bei fehlendem Antrag empfehlen wir aus Vorsichtsgründen eine Antragstellung.

Zu erfüllende Formalien in Deutschland:

- ▶ Der Antrag ist durch die jeweilige spanische Gesellschaft zu stellen.
- ▶ Die Frist für den Antrag endet am 31. Dezember des Folgejahres der Kapitalherabsetzung (Ausschlussfrist).
- ▶ Es ist der amtliche Vordruck zu verwenden: KSt 1 F 27 (8).

Örtlich zuständig ist das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt), wenn die spanischen Gesellschaften in Deutschland nicht beschränkt steuerpflichtig sind, vgl. § 27 Abs. 8 Satz 6 KStG. Das BZSt hat ein Merkblatt herausgegeben, in dem es die seines Erachtens notwendigen Nachweise auflistet. Die notwendigen spanischen Unterlagen müssen inklusive einer deutschen Übersetzung eingereicht werden.

Da die spanischen Gesellschaften keine jährliche Feststellung des steuerlichen Einlagekontos durchführen, muss die Historie der bisherigen Eigenkapitalentwicklung dargelegt werden, damit erkennbar ist, dass die Rückgewähr kein Eigenkapital enthält, das zuvor aus Gesellschaftsmitteln umgewandelt wurde.

Nach vorherrschender deutscher Meinung müssen nicht der handelsrechtliche Abschluss, sondern Steuerbilanzen der spanischen Gesellschaften eingereicht

werden. Hierbei kann man aber die Bilanz nehmen, die für das spanische Steuerrecht zugrundezulegen ist.

Die spanischen Gesellschaften müssen nach Erteilung der Bescheinigung durch das BZSt den Holding-Gesellschaften eine Bescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG ausstellen, aus der sich der steuerfreie Betrag der Einlagenrückgewähr ergibt.

10.4 Meldepflichten in Deutschland nach § 138 AO

In Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige haben nach § 138 AO diverse Meldepflichten im Zusammenhang mit Auslandsaktivitäten zu erfüllen. Die Anzeigepflicht umfasst grundsätzlich jede Art der Betätigung im Ausland, die als nicht nur geringfügig anzusehen ist. Hierzu gehört auch der Erwerb einer Beteiligung an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die in Deutschland weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung hat und somit nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Eine Anzeige hat zu erfolgen, wenn eine unmittelbare Beteiligung von 10 % bzw. eine mittelbare Beteiligung von 25 % erreicht wird. Ausreichend ist allerdings auch, wenn die Summe der Anschaffungskosten aller Beteiligten mehr als 150.000,00 € beträgt. Die Anzeige ist bei Verwendung des amtlich vorgegebenen Vordrucks innerhalb von fünf Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu erstatten, in dem das meldepflichtige Ereignis eingetreten ist.

10.5 Umsatzsteuer

Nach deutschem Verständnis ist für die kurzfristige Vermietung von Ferienimmobilien die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG nicht anwendbar. Die Vermietung einer Ferienimmobilie ist somit regelmäßig steuerpflichtig, sofern der Vermieter nicht als Kleinunternehmer i.S.d. § 19 UStG anzusehen ist. Für Ferienimmobilien, die in Spanien belegen sind, sind die diesbezüglichen spanischen Regelungen zu berücksichtigen.



10.6 GmbH & Co. KG - Einkommensteuer

Da in Deutschland häufig die GmbH & Co. KG als Instrument der Vermögenshaltung genutzt wird, wird häufig die Frage gestellt, wie die deutsche KG in Spanien behandelt wird. An dieser Stelle sei erwähnt, dass eine spanische KG behandelt wird wie eine Kapitalgesellschaft und nicht wie in Deutschland als Personengesellschaft. Daraus rekrutieren viele Berater, dass die spanische Ertragsteuer für Kapitalgesellschaften auch für Anteilseigner (Kommanditisten) der deutschen KG gilt.

Durch mehrere verbindliche Auskünfte (Consultas Vinculantes) ist erkennbar, dass diese Meinung nicht rechtssicher haltbar ist. So besagt z.B. die Auskunft V4923/2016, dass eine deutsche GmbH & Co KG vom spanischen Finanzamt als „*Körperschaft mit direkter Einkommenszuschreibung (auf den Kommanditisten)*“ und somit als steuerlich transparent behandelt wird.

Unsere Schlussfolgerung: Die bisher bekannten Interpretationen und verbindlichen Auskünfte der spanischen Steuergesetzgebung sowie des DBA durch die spanische Steuerbehörde legen nahe, dass Spanien eine ausländische Personengesellschaft als umfassend fiskalisch transparent behandelt, wenn es um Immobilien in Spanien geht. Insofern berechnen wir aus Gründen der Vorsicht die Einkommensteuerbelastung des deutschen Kommanditisten so, als wenn er die Investition als natürliche Person erbracht hätte.

10.7 Vermietung zu anderen als Wohnzwecken

Bezüglich der Vermietung von Immobilien nimmt die spanische Steuergesetzgebung zwei zum Teil widersprüchliche Standpunkte ein, die für Verwirrung sorgen können. Umsatzsteuerlich ist jede Person, die eine Immobilie vermietet, ein Unternehmer. Für die Ertragssteuer jedoch muss dieselbe Person bestimmte Voraussetzungen erfüllen, um als Unternehmer anerkannt zu werden, was Auswirkungen u.a. auf die Abzugsfähigkeit der Kosten und die Ermittlung des Gewinns hat.

In aller Regel führt die schlichte Vermietung einer Immobilie, für die keinerlei unternehmerische Struktur (Büro, Angestellte) nötig ist, NICHT zur Einstufung

als Unternehmer im Sinne der Ertragssteuer. Der Eigentümer versteuert sein Immobilieneinkommen gemäß den Regelungen des Einkommensteuergesetzes, sei es für Residenten oder Nichtresidenten.

Eine Ausnahme stellt die Ferienvermietung dar, weil es sich dabei laut Gesetzgeber nicht mehr um die bloße Zurverfügungstellung einer Immobilie handelt, sondern um eine umfassendere Dienstleistung, in welcher die Vermietung von Wohnraum nur einen von mehreren Bestandteilen darstellt.

Bezüglich der Umsatzsteuer kennt das spanische Steuergesetz vereinfacht ausgedrückt die folgenden drei generellen Anlassfälle, die für das Thema des Buches relevant sind:

- ▶ Die Vermietung zu Wohnzwecken, die von der Umsatzsteuer befreit ist
- ▶ Die Ferienvermietung, die mit dem reduzierten Umsatzsteuersatz von 10 % belastet ist
- ▶ Die Vermietung anderer Immobilien, die mit dem normalen Umsatzsteuersatz von 21 % erfolgt.

Das bedeutet zunächst, dass jegliche Vermietung von anderen als Wohnobjekten mit 21 % Umsatzsteuer erfolgt. Beispiele: ein Parkplatz, ein Lagergebäude, ein Geschäftslokal, ein Bootsliegeplatz.

Es bedeutet in weiterer Folge, dass jegliche Vermietung, die nicht ausschließlich zu Wohnzwecken erfolgt, umsatzsteuerlich unter die Lupe zu nehmen ist. Wer beispielsweise an eine Firma vermietet, tut dies nicht zu Wohnzwecken, da eine Firma nicht wohnt, sondern die Immobilie anderweitig nutzt. Somit sind in der Regel 21 % anzusetzen. Eine Ausnahme stellt die Ferienvermietung an Firmen dar, die diese eingekaufte Dienstleistung ihrerseits den Endkunden anbieten.



Ob die umsatzsteuerpflichtige Vermietung eines Wohnobjektes eine gewerbliche Tätigkeit darstellt, hängt wiederum von anderen Faktoren ab. Eine Ferienvermietung stellt jedoch in jedem Fall eine gewerbliche Tätigkeit dar.

10.8 Steuerliche Problematik der Untervermietung

Im Zusammenhang mit dem vorhergehenden Kapitel stellt die Untervermietung von Wohnimmobilien ein besonders heikles Problem dar. Denn sie bedingt automatisch eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung seitens des Eigentümers. Dieser vermietet nunmehr nicht weiter zu Wohnzwecken, sondern an eine Person, die durch ihre (Unter-) Vermietungstätigkeit umsatzsteuerlich zum Unternehmer wird, und zwar sowohl mit normaler Wohnvermietung als auch mit der umsatzsteuerpflichtigen Ferienvermietung. Die Vermietung an einen Unternehmer wiederum bedingt den normalen Umsatzsteuersatz von 21 %.

Eine besondere Brisanz erhält diese Problematik aus zwei Gründen: Erstens ist sie vielen Eigentümern/Vermietern von Wohnimmobilien nicht bewusst, zweitens kann die Untervermietung ohne deren Wissen erfolgen. Daraus können dem Eigentümer auch ohne eigenes Verschulden oder vorsätzliches Handeln Probleme mit dem Finanzamt entstehen, denn die Behörde wird bei ihm eine Umsatzsteuerschuld feststellen.

In jedem Fall ist darauf zu achten, dass der Mietvertrag eine klare Klausel bezüglich der Untervermietung erhält. Aus den genannten Gründen ist die Untervermietung in jedem normalen Mietvertrag entweder strikt untersagt oder kann nur bei ausdrücklicher und schriftlicher Zustimmung des Eigentümers vorgenommen werden.

10.9 Besteuerung bei diversen Eigentumsverhältnissen

Im Folgenden erklären wir die steuerlichen Bestimmungen für etwas komplexere Eigentumsverhältnisse.

Gemeinsames Eigentum an einer Wohnimmobilie, mit der Ferienvermietung oder jegliche andere umsatzsteuerpflichtige Vermietung betrieben wird

Um die Umsatzsteuer-Buchhaltung und -Rechnungstellung zu vereinfachen, verlangt das Finanzamt, dass die Eigentümer eine Gütergemeinschaft gründen und anmelden. Diese „*Comunidad de Bienes*“ (CB) erhält auch eine eigene Steuernummer. Das wiederum hat den Vorteil, dass alle Rechnungen nur einen Aussteller und einen Empfänger haben, nämlich die besagte CB. Ertragssteuerlich deklarieren und versteuern die Mitglieder der CB gesondert. Auch an der individuellen Vermögensteuerpflicht, sofern eine solche entsteht, ändert sich durch die Anmeldung der CB nichts.

Auswirkungen des Nießbrauchs

Grundsätzlich entfallen auf den Inhaber des Nießbrauchsrechts („*usufructo*“) zur Gänze alle ertragssteuerlichen Pflichten, weil er auch das Recht auf 100 % des Ertrags hat. Lediglich in der Vermögensteuer wird der Immobilienwert in Nießbrauch und bloßes Eigentum unterteilt, womit für den Inhaber des bloßen Eigentums („*nuda propiedad*“) eine Steuerpflicht entstehen kann.

Tod eines Eigentümers

Verstirbt ein Immobilieneigentümer, so gehen dessen bis dahin im Steuerzeitraum entstandenen Steuerpflichten auf den oder die Erben über. Sie müssen in seinem Namen die fälligen Erklärungen erstellen und einreichen.



read different



G. Besteuerung bei der Veräußerung

1 Besteuerung bei der Veräußerung einer Immobilie in Spanien

Anhand des folgenden Beispiels stellen wir die Unterschiede der Besteuerung in Spanien dar:

1	Kaufpreis eines Grundstücks im Jahr 2014	500.000,00 €
2	Zu zahlende Umsatzsteuer auf den Kauf mit 21 %	105.000,00 €
3	Baukosten des Hauses	1.000.000,00 €
4	Zu zahlende Umsatzsteuer auf die Baukosten mit 10 %	100.000,00 €
5	Zinsen für drei Jahre zur Finanzierung des Hauses	50.000,00 €
6	Bewirtschaftungskosten für drei Jahre (Grundsteuer, Versicherung, Reparaturen, Steuerberater)	20.000,00 €
7	Verkaufspreis der Immobilie im Jahr 2017	2.500.000,00 €
8	Absetzung für Abnutzung (AfA) für drei Jahre // 3 % von 1.000.000,00 €	90.000,00 €

Tabelle 18: Beispiel einer Besteuerung bei der Veräußerung einer Immobilie

1.1 Selbstgenutzte Immobilie

Wir gehen davon aus, dass die Immobilie ausschließlich von Herrn Sonnenschein, der deutscher Steuerresident ist, zur privaten Nutzung erworben und genutzt wurde.

Bei der Veräußerung im Jahr 2017 wird der Gewinn der spanischen Einkommensteuer von 19 % unterworfen. Vom Verkaufspreis in Höhe von 2.500.000,00 € werden 3 % bei notarieller Beurkundung des Kaufvertrages vom Kaufpreis einbehalten und als Einkommensteuer-Vorauszahlung an das spanische Finanzamt abgeführt. Den Verkauf der Immobilie hat Herr Sonnenschein in einer entsprechenden spanischen Einkommensteuererklärung (Modelo 210), bis



spätestens vier Monate nach dem Veräußerungszeitpunkt zu deklarieren und die entsprechende Steuerzahlung zu leisten.

Anschaffungskosten (setzt sich zusammen aus Punkt 1 - 4 der Beispielzahlen aus der ersten Tabelle)	1.705.000,00 €
Verkaufspreis	2.500.000,00 €
Gewinn	795.000,00 €
Anzuwendender Steuersatz	19,00 %
Zu zahlende spanische Einkommensteuer	151.050,00 €

Tabelle 19: Beispiel einer Besteuerung bei einer Selbstgenutzten Immobilie

Hinweis: Die gezahlten Zinsen, die Bewirtschaftungskosten und die AfA können in Spanien bei „*Selbstnutzung*“ nicht berücksichtigt werden.

1.2 Vermietete Immobilie

Wir gehen davon aus, dass die Immobilie von Herrn Sonnenschein, der deutscher Steuerresident ist, erworben wurde und ausschließlich an fremde Dritte vermietet wird.

Bei der Veräußerung im Jahr 2017 wird der Gewinn aus dem Verkauf der spanischen Einkommensteuer von 19 % unterworfen. Vom Verkaufspreis in Höhe von 2.500.000,00 € werden 3 % bei notarieller Beurkundung des Kaufvertrages vom Kaufpreis einbehalten und als Einkommensteuer-Vorauszahlung an das spanische Finanzamt abgeführt. Den Verkauf der Immobilien hat Herr Sonnenschein in einer entsprechenden spanischen Einkommensteuererklärung (Modelo 210), bis spätestens vier Monate nach dem Veräußerungszeitpunkt nach dem Veräußerungszeitpunkt zu deklarieren und die entsprechende Steuerzahlung zu leisten.

Die Steuerbelastung in Spanien errechnet sich wie folgt:

Anschaffungskosten (Setzt sich zusammen aus Punkt 1 - 4 der Beispielzahlen der ersten Tabelle)	1.705.000,00 €
Da die AfA mit 90.000,00 € bei der lfd. Besteuerung berücksichtigt wurde, haben wir im Veräußerungszeitpunkt einen Buchwert, der um 90.000,00 € geringer ist.	
Verkaufspreis	2.500.000,00 €
Gewinn	885.000,00 €
Anzuwendender Steuersatz	19,00 %
Zu zahlende spanische Einkommensteuer	168.150,00 €

Tabelle 20: Beispiel einer Besteuerung bei einer Vermieteten Immobilie

1.3 Kauf durch eine S.L. - Bebauung und Verkauf

Wir gehen davon aus, dass Herr Sonnenschein mit einer dafür gegründeten S.L. das Grundstück kauft, mit einem Haus bebaut und dann verkauft. Die S.L. unterliegt in Spanien den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes, ist buchhaltungspflichtig und hat die Modelos 200, 303, 390, 345 zu erstellen.

Die Steuerbelastung in Spanien errechnet sich wie folgt:

Anschaffungskosten* (Setzt sich zusammen aus Punkt 1 und 3 der Beispielzahlen der ersten Tabelle)	1.500.000,00 €
Kosten für Zinsen und die Bewirtschaftung (5 und 6)	70.000,00 €
Verkaufspreis	2.500.000,00 €
Gewinn	930.000,00 €
Anzuwendender Steuersatz	25,00 %
Zu zahlende spanische Einkommensteuer	232.500,00 €

Tabelle 21: Beispiel einer Besteuerung beim Immobilienkauf durch eine S.L



**Wenn gegenüber dem Finanzamt eine „Bauträgergesellschaft“ angemeldet wird, erhält man die gezahlte Umsatzsteuer aus dem Grundstückskauf zurück und muss auch auf die Baukosten keine Umsatzsteuer bezahlen.*

Wenn die Dividenden in Höhe von 697.500,00 € (930.000,00 € - 232.500,00 €) dann aus der S.L. an den deutschen Steuerbürger, Herrn Sonnenschein, ausgezahlt werden, nimmt Spanien aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens einen Quellensteuereinbehalt von 15 % (104.625,00 €) vor.

1.4 Kauf als natürliche Person - Bebauung und Verkauf

Wir gehen davon aus, dass Herr Sonnenschein das Grundstück als natürliche Person kauft, bebaut und dann verkauft.

Die Steuerbelastung in Spanien errechnet sich wie folgt:

Anschaffungskosten* (Setzt sich zusammen aus Punkt 1 und 3 der Beispielzahlen der ersten Tabelle)	1.500.000,00 €
Kosten für Zinsen und die Bewirtschaftung (5 und 6)	70.000,00 €
Verkaufspreis	2.500.000,00 €
Gewinn	930.000,00 €
Anzuwendender Steuersatz	25,00 %
Zu zahlende spanische Einkommensteuer	232.500,00 €

Tabelle 22: Beispiel einer Besteuerung beim Immobilienkauf als natürliche Person

**Wenn gegenüber dem Finanzamt eine „Bauträgermaßnahme“ angemeldet wird, erhält man die gezahlte Umsatzsteuer aus dem Grundstückskauf zurück und muss auch auf die Baukosten keine Umsatzsteuer bezahlen.*

Anders als im Fall 3 wird in Spanien kein Quellensteuereinbehalt vorgenommen.

2 Steuerbelastung in Deutschland

Die steuerlichen Folgen aus dem Verkauf einer spanischen Immobilie sind zum einen davon abhängig, wer bislang Eigentümer ist, und zum anderen, wie die Immobilie bisher genutzt wurde.

2.1 Selbstgenutzte Immobilie – natürliche Person

Die Veräußerung einer Immobilie ist als privates Veräußerungsgeschäft grds. dann steuerpflichtig, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Erwerb nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt für solche Immobilien, die entweder im Zeitraum zwischen der Anschaffung bzw. Fertigstellung und der Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden. Nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG sind diese Fälle von der Besteuerung ausgenommen.

Fällt auch die Nutzung zu eigenen Erholungszwecken unter diese Ausnahme? Eigennutzung heißt zunächst, dass der Steuerpflichtige selbst sowie die mit ihm in einem Haushalt lebenden Personen das Objekt nutzen. An dieser Stelle bitte beachten: Schon die Überlassung an andere Angehörige – wie z.B. ein volljähriges Kind, das nicht mehr in der Einkommensteuererklärung der Eltern erfasst wird – kann schädlich sein, da es sich dann nicht mehr um eine persönliche Nutzung handelt.

Zusätzlich ist erforderlich, dass die Immobilie zu Wohnzwecken genutzt wurde. Die Definition des Begriffs „Wohnzwecke“ ist also entscheidend für die steuerlichen Folgen aus dem Verkauf einer selbstgenutzten spanischen Immobilie. Fällt darunter nur die Hauptwohnung oder ist auch Urlaub ein Wohnzweck? Im BMF Schreiben vom 05. 10. 2000 IV C 3 - S 2256 - 263–00, BStBl I 2000, 1383 werden zwar Ferienwohnungen von der Steuerbefreiung ausgenommen (Rz. 21), gleichzeitig wird in Rz. 22 ausgeführt, dass die fragliche Wohnung nicht permanent zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden muss. Eine nur zeitweise Nutzung reiche aus, wenn die Wohnung dem Steuerpflichtigen ansonsten durchgängig zur Verfügung stehe.



In einem 2017 veröffentlichten Urteil des FG Köln wurde festgestellt, dass die Nutzung einer Wohnung zu Urlaubszwecken gerade nicht unter die Begünstigungsvorschrift falle und somit der Verkauf einer Ferienimmobilie steuerpflichtig sei, sofern zwischen Kauf und Verkauf weniger als zehn Jahre liegen. Da die Revision zugelassen wurde, bekam der BFH nunmehr die Möglichkeit, diesen Fall zu beurteilen. Entgegen der Auffassung des FG Köln entschied der BFH mit Urteil vom 27.06.2017 (IX R 37/16, online veröffentlicht am 18.10.2017), dass auch Ferienwohnungen (und ebenso Zweitwohnungen) unter die Begünstigungsvorschrift fallen. Für die "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" sei lediglich erforderlich, dass die fragliche Immobilie zum Bewohnen geeignet ist und vom Steuerpflichtigen zumindest zeitweilig selber bewohnt wird. Der BFH führt explizit aus, dass ein Steuerpflichtiger mehrere Immobilien gleichzeitig zu eigenen Wohnzwecken nutzen kann. Eine gemeinsame Benutzung mit der Familie ist übrigens unschädlich.

Bitte beachten:

Sollte der Steuerpflichtige die „3-Objekt-Grenze“ überschreiten, werden die Veräußerungen nicht mehr als privat eingeordnet, sondern als gewerbliche Einkünfte qualifiziert, sodass die Veräußerungen in jedem Fall einkommen- und gewerbesteuerpflichtig sind.

Ist ein Verkauf steuerpflichtig, so ist der Gewinn als Unterschied zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu berechnen, wobei letztere um Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen worden sind, gemindert werden müssen. Sollte sich ein Verlust ergeben, kann dieser nur mit Gewinnen aus anderen Spekulationsgeschäften verrechnet werden.

2.2 Zu Wohnzwecken vermietete Immobilie – natürliche Person

Veräußert ein Steuerpflichtiger eine zu Wohnzwecken vermietete Immobilie innerhalb von zehn Jahren nach Erwerb, so unterliegt die Differenz zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Besteuerung in Deutschland. Für die Ermittlung des Veräußerungsergebnisses sind

wiederum umfassend die deutschen Vorschriften zu beachten. Findet die Veräußerung erst nach Ablauf des Zehnjahreszeitraums statt, ist das Ergebnis aus deutscher Sicht steuerlich unbeachtlich.

2.3 Ferienimmobilie - natürliche Person

Wird die Immobilie im Privatvermögen gehalten, wird bei der Besteuerung von Veräußerungsergebnissen nach deutschem Steuerrecht nicht nach der Vermietung zu Wohnzwecken oder als Ferienimmobilie unterschieden. Die tatsächliche Besteuerung ist allein abhängig von der Haltedauer. Steuerfreiheit besteht, wenn die Immobilie mehr als zehn Jahre gehalten wurde.

Die Veräußerung von Immobilien im Betriebsvermögen (gewerbliche Einkünfte) ist unabhängig von der Haltedauer steuerpflichtig. Das Veräußerungsergebnis unterliegt dann Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag, ggf. Kirchensteuer und Gewerbesteuer.

2.4 Eigentümer: deutsche Kapitalgesellschaft

Wird eine Immobilie von einer deutschen Kapitalgesellschaft gehalten, so ist der Verkauf unabhängig von der Haltedauer steuerpflichtig und es fallen Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer an. Verluste können auch mit laufenden Gewinnen der deutschen Kapitalgesellschaft verrechnet werden.

2.5 Eigentümer: spanische Kapitalgesellschaft

Die Veräußerung einer Immobilie durch eine spanische Kapitalgesellschaft ist allein nach spanischen Vorschriften zu würdigen.

2.6 Verkauf von Anteilen an einer Immobilienkapitalgesellschaft

Werden Anteile an einer Immobilienkapitalgesellschaft i.S.d. DBA Deutschland-Spanien (also einer Gesellschaft, deren Vermögen zu mindestens 50 % aus unbeweglichem Vermögen besteht) verkauft, so unterliegt der sich ergebende Gewinn in Deutschland entweder der Abgeltungsteuer (Beteiligung von < 1 %) bzw. dem persönlichen progressiven Steuersatz (Beteiligung von mindestens



1 %) jeweils zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer. In diesen Fällen hat allerdings auch Spanien das Recht, den Gewinn zu besteuern.

3 Anrechnung lt. DBA: Besonderheiten beim Verkauf

Im Abschnitt „7 Anrechnungsverfahren gemäß Doppelbesteuerungsabkommen“ auf Seite 76 wurden bereits die Grundlagen über die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat Deutschland dargelegt. Diese gelten auch für die steuerliche Behandlung bei Verkauf der Immobilie. Allerdings sind hierbei einige Aspekte ergänzend zu erläutern.

Wird ein im Privatvermögen befindliches und auch nur für private Zwecke genutztes Grundstück veräußert, entsteht i.d.R. keine Doppelbesteuerung. Unter den in den vorhergehenden Kapiteln genannten Voraussetzungen ist dieser Vorgang ggf. nur in Spanien steuerpflichtig und mangels deutscher Steuer kann auch keine Anrechnung erfolgen.

Wurde die Immobilie im Privatvermögen gehalten, allerdings für Wohnzwecke vermietet oder touristisch genutzt, wird ein Verkauf zumindest innerhalb der Spekulationsfrist von zehn Jahren in Spanien und in Deutschland versteuert. Die nachweisbar gezahlte spanische Steuer wird auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet. Wurde die Immobilie länger als zehn Jahre gehalten, ist der Verkauf in Deutschland nicht mehr steuerpflichtig und es ist allein spanische Steuer zu entrichten.

Wird eine Immobilie hingegen über eine deutsche Kapitalgesellschaft gehalten, ist eine Veräußerung des Grundstücks unabhängig von der Haltedauer und der Nutzungsart in Spanien und in Deutschland zu versteuern. Die Doppelbesteuerung wird durch Anrechnung der in Spanien tatsächlich gezahlten Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer vermieden. Ist hingegen eine spanische Kapitalgesellschaft Eigentümerin der Immobilie, hat nur Spanien das Recht zur Besteuerung des Veräußerungsgewinns, sodass keine doppelte Besteuerung entstehen kann.

Befinden sich Immobilien im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft und machen mindestens 50 % des Aktivvermögens aus, so ist nicht nur die Veräußerung der Immobilie selber, sondern auch die Veräußerung der Gesellschaftsanteile steuerlich beachtlich. In den vorherigen Kapiteln wurde unterstellt, dass die Anteile an einer solchen Immobilienkapitalgesellschaft stets von einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person gehalten werden. Unabhängig davon, ob eine deutsche oder eine spanische Kapitalgesellschaft gewählt wurde, wird der Verkauf von solchen Gesellschaftsanteilen in beiden Staaten versteuert. Im Fall einer spanischen Kapitalgesellschaft wird die Doppelbesteuerung ebenfalls mittels Anrechnung der nachweisbar gezahlten spanischen Steuer vermieden. Handelt es sich um eine deutsche Kapitalgesellschaft, ist die Anrechnung der spanischen Steuer sehr strittig, da es sich gerade nicht um Auslandsvermögen i.S.d. § 34 EStG handelt. In diesem Fall kann somit faktisch eine Doppelbesteuerung entstehen.



H. Erben und/oder Schenken

1 Grundlagen des spanischen Erbrechts

Viele Eigentümer von Ferienimmobilien auf Mallorca, gerade wenn sie keine Residenten auf der Insel sind, stehen vor der Frage, was mit der Immobilie geschieht, wenn sie eines Tages nicht mehr unter den Lebenden weilen. Umgekehrt stehen viele Erben von Ferienimmobilien auf Mallorca vor dem Problem, dass sie nicht wissen, wie sie mit der Erbschaft einer Immobilie in einem anderen Land umgehen sollen.

1.1 Nationales spanisches Recht und Foralrechte

In Spanien ist das Erbrecht im Gegensatz zu Deutschland nicht nur auf nationaler Ebene geregelt. Zwar existieren gemeingültige, nationale Regelungen, allerdings geht die Anwendung der einzelnen durch die autonomen Regionen erlassenen Regelungen, das sog. Foralrecht, dem gemeinspanischen Recht vor. Auch auf den Balearen bzw. auf den einzelnen Inseln existieren solche speziellen regionalen Rechtsordnungen. Durch die regionalen Gesetze wird jedoch nicht immer und zwangsläufig vom gemeinspanischen Recht abgewichen, sodass dieses trotzdem dort, wo in den regionalen Rechtsordnungen nichts Abweichendes geregelt ist, Anwendung findet.

1.2 Erbe und Vermächtnisnehmer

Zunächst ist wie in Deutschland zwischen Erben und Vermächtnisnehmern zu unterscheiden. Dies ist in ganz Spanien einheitlich geregelt. Hierbei gilt, dass dem Vermächtnisnehmer ein oder mehrere bestimmte Gegenstände aus der Erbschaftsmasse zugedacht sind. Dem Erben dagegen fällt die gesamte Erbschaft mit allen Rechten und Pflichten oder aber neben anderen Erben ein Anteil zu. Er ist dem Vermächtnisnehmer gegenüber verpflichtet, diesem die ihm zugedachten Gegenstände herauszugeben. Bei der Interpretation, ob eine Person als Vermächtnisnehmer oder Erbe eingesetzt ist, ist im Zweifel von der Einsetzung als Erbe auszugehen, insofern der Wille hierzu aus dem Testament des Verstorbenen hervorgeht. Grundsätzlich kann eine Ferienimmobilie auf



Mallorca jedoch ein Vermächtnis oder eine Erbschaft bzw. einen Teil einer Erbschaft darstellen.

Eine Person kann sowohl mit einem Vermächtnis bedacht werden als auch darüber hinaus als Erbe eingesetzt werden. Beide Konzepte schließen einander nicht aus.

1.3 Die testamentarische Erbfolge

Es ist stets ratsam, sich bereits zu Lebzeiten damit auseinanderzusetzen, was mit dem Hab und Gut im Falle des Ablebens passieren soll. Viele Menschen hadern bei dem Entschluss, sich mit den eigenen Hinterlassenschaften auseinanderzusetzen, schließlich ist der Gedanke an den eigenen Tod nicht immer angenehm. Man sollte jedoch im Auge behalten, dass man seinen Erben mit einem gut geplanten Testament in Zeiten, in denen sie bereits mit Trauer und Verwaltungsangelegenheiten zu kämpfen haben, viel Ärger und Unklarheit ersparen kann, was diese dem Erblasser sicherlich danken werden.

1.3.1 Spanische Testamentsformen

Ein gemeinschaftliches Testament und ein Erbvertrag sind grundsätzlich in Spanien nicht vorgesehen, weder um sich gegenseitig als Erben einzusetzen noch um einen Dritten gemeinschaftlich zu bestimmen.

Eine Ausnahme bildet das mallorquinische Foralrecht, das zum einen über die Konstruktion einer Universalschenkung den Beschenkten zu einem vertraglichen Erben erhebt, der im Moment des Ablebens schließlich zum Vollerben wird, und zum anderen eine Schenkung zu Lebzeiten von Vorfahren an ihre Abkömmlinge vorsieht, wobei die Abkömmlinge auf ihre späteren Erbrechte oder den Pflichtteil verzichten. Diese Konstruktionen stellen jedoch eine Sonderform dar. Grundsätzlich gilt, dass neben speziellen Formen des Testaments das gewöhnliche, spanische Testament eigenhändig geschrieben sowie offen oder verschlossen errichtet sein kann.

Das eingehändig geschriebene Testament

Bei einem eigenhändig geschriebenen Testament ist zu beachten, dass es nicht nur teilweise, sondern vollständig eigenhändig geschrieben sowie mit dem genauen Datum versehen sein muss. Durchgestrichene, korrigierte oder zwischenzeitliche Wörter sollten gesondert unterschrieben werden. Ein Ausländer darf das Testament in seiner Muttersprache verfassen. Ein handschriftliches Testament muss nach dem Ableben der verfassenden Person dem Notar vorgelegt werden, welcher die Identität des Erblassers und die Echtheit der Urkunde feststellt, woraufhin er es beglaubigt.

Das offene Testament

Ein offenes Testament wird vom Erblasser gegenüber den Personen, die für die Beglaubigung zuständig sind, erklärt, sodass diese Kenntnis von seinem Inhalt haben. Gewöhnlich ist eine solche Beglaubigungsperson der Notar. Der Erblasser erklärt hierbei wörtlich oder schriftlich dem Notar gegenüber seine Verfügungen, woraufhin der Notar ihm diese nochmals laut vorliest, sodass der Unterzeichnende sein Einverständnis bezüglich des Inhalts abermals bekräftigen kann. Das Testament wird hiernach im Register für letztwillige Verfügungen hinterlegt.

Generell gilt, dass das Testament vor einem spanischen Notar auch in einer Sprache hinterlegt werden kann, die dieser nicht versteht. In diesem Fall muss jedoch ein Dolmetscher anwesend sein. Das Testament wird in dieser Situation in der Ausgangssprache und auf Spanisch verfasst, wobei darauf hingewiesen wird, welcher Sprache sich der Erblasser bedient.

Das verschlossene Testament

Bei einem verschlossenen Testament gibt der Erblasser seinen Inhalt nicht preis, sondern erklärt gegenüber den Urkundspersonen, gewöhnlich wiederum dem Notar, dass seine letztwilligen Verfügungen auf dem Schriftbogen, den er diesem übergibt, festgehalten ist. Ein verschlossenes Testament muss schriftlich aufgesetzt sein. Handelt es sich um einen handschriftlichen Text, so unterschreibt der Erblasser am Ende. Ist die Verfügung hingegen maschinell oder auf Bitte des Erblassers durch eine dritte Person aufgesetzt, unterzeichnet der Verfügende auf allen Seiten und am Ende des Textes. Dieses Schriftstück wird



in einen Briefumschlag gelegt, welcher verschlossen und versiegelt wird. Dies kann der Erblasser tun, bevor er den Notar aufsucht oder in dessen Beisein. Nachdem der Notar die entsprechende Urkunde aufgesetzt hat, verbleibt das verschlossene Testament je nach Wunsch beim Erblasser, einer Vertrauensperson oder beim Notar. Verbleibt das Testament bei einer Vertrauensperson, so muss diese es innerhalb von zehn Tagen ab Kenntnis des Versterbens des Erblassers dem Notar vorlegen.

Schlussfolgerung: Jedem Erblasser ist es natürlich selbst überlassen, welche Form des Testaments er wählt. Die gängigste Form ist jedoch die des offenen Testaments. Dieses stellt sowohl für den Erblasser als auch für die Erben einen einfachen und gangbaren Weg dar, zumal Formfehler ausgeschlossen und inhaltliche Fragen geklärt werden können. Sollte sich eine Person in einem Zustand befinden, in dem es ihr nicht mehr möglich ist, sich zum Notar zu bewegen, so können Notare auch Krankenhaus- oder Hausbesuche machen, insofern die Ärzte bestätigen, dass es sich um ein körperliches Unvermögen handelt, die betreffende Person aber geistig noch vollständig testierfähig ist.

1.3.2 Einsetzung als Erbe oder Vermächtnisnehmer unter einer Bedingung

Oftmals möchten Erblasser den oder die Erben verpflichten, bestimmte Handlungen vorzunehmen oder zu unterlassen, damit sie in den Genuss des Erbes kommen. Sicherlich spielt oftmals eine Rolle, dass bestimmte Objekte existieren, die dem Erblasser besonders wichtig sind oder dass ein von ihm zu Lebzeiten begonnenes Projekt ihm besonders am Herzen liegt. Beizeiten möchte der Erblasser auch sichergestellt wissen, dass nach seinem Tod gewisse Menschen oder Tiere, die ihm zu Lebzeiten wichtig waren, weiterhin gut gepflegt werden.

Nationales spanisches Recht

Der Erblasser ist nach gemeinspanischem Recht berechtigt, das Erbe oder das Vermächtnis von bestimmten Bedingungen abhängig zu machen. Diese Bedingungen dürfen aber natürlich nicht ausufern, weshalb ebenfalls geregelt ist, dass es Konditionen gibt, die als nicht existent oder unwirksam betrachtet werden. Dabei sind Bedingungen, deren Erfüllung schlicht unmöglich ist oder die gegen

das Gesetz verstoßen, nichtig. Gleiches gilt, wenn zur Bedingung gemacht wird, dass der Erbe oder Vermächtnisnehmer seinerseits bestimmte Verfügungen in seinem Testament zu machen habe, um nur einige Beispiele nennen.

Es ist also denkbar, dass ein Hinterbliebener eine Ferienimmobilie erbt, auf dessen Grundstück sich eine Pferdekoppel befindet und dem Erben zur Bedingung gemacht wird, dass sich die sich dort befindlichen Tiere bis zu deren eigenem Tod dort aufhalten und vom Erben gepflegt werden müssen. Da es sich um eine Dauerverpflichtung handelt, kann der Erbe zwar die Erbschaft antreten, läuft aber Gefahr, die Erbschaft samt aller aus ihr erwirtschafteten Vorteile zurückgeben zu müssen, wenn er der Verpflichtung nicht nachkommt.

Ein anderes Beispiel ist, dass der Erblasser verfügt, der Erbe dürfe erst über die Ferienimmobilie verfügen, wenn er das Dach neu gedeckt habe. In diesem Fall handelt es sich um eine einmalige Handlung. Der Erbe muss daher erst der Bedingung nachkommen – also das Dach neu decken –, bevor er die Erbschaft antreten kann.

Mallorquinisches Foralrecht

Das mallorquinische Foralrecht hingegen sieht eine Erbschaft als ein bedingungsloses Recht an. Sollte der Erblasser demnach testamentarisch das Erbe unter eine Bedingung stellen, so ist die Nichterfüllung dieser Bedingung durch den Erben kein Grund dafür, ihm die Erbschaft wieder zu entziehen. Der Erbe ist somit grundsätzlich nur an sein Gewissen gebunden.

Ob er die Verpflegung der Pferde auf der zur Ferienimmobilie gehörenden Koppel im o.g. Beispiel übernimmt oder nicht, entscheidet somit nicht darüber, ob er die Erbschaft an sich und das daraus erwirtschaftete Vermögen ggf. zurückgeben muss.

Gleiches gilt für die Neudeckung des Daches im zweiten Beispiel. Ob der Erbe letztendlich das Dach neu deckt oder nicht, hat keinen Einfluss darauf, ob er die Erbschaft antritt.

Allerdings ist anzumerken, dass es in ganz Spanien möglich ist, einen ersten Erben unter der Maßgabe einzusetzen, die Erbschaft zu bewahren und bei dessen Versterben auf einen Dritten zu übertragen.



Schlussfolgerung: Möchte man seine Erbschaft unter eine Bedingung stellen, wird dies zwar unter Anwendung des nationalspanischen Rechts möglich sein, nicht jedoch nach dem mallorquinischen. Im letzteren Fall bleibt zu hoffen, dass der Erbe sich die Wünsche des Erblassers zu Herzen nimmt und entsprechend handelt.

1.3.3 Erbunwürdigkeit und Enterbung

Es ist kein seltener Fall, dass sich Mitglieder einer Familie gegenseitig enterben möchten. Oftmals genannte Gründe sind, ein Kind kümmere sich nicht um die Eltern, ein Abkömmling sei eine unerwünschte Ehe eingegangen und man traue dem Partner nicht oder ein Kind könne schlicht nicht mit Geld umgehen. So einfach ist eine Enterbung jedoch nicht.

Schwerwiegende Gründe

Um nach spanischem und auch mallorquinischem Recht als erbunwürdig zu gelten und somit keinen Anspruch auf den Pflichtteil erheben zu können, müssen sehr schwere Gründe vorliegen. Solche können etwa darin bestehen, dass der eigentlich Pflichtteilsberechtigte dem Erblasser, dessen Partner oder einem Verwandten nach dem Leben getrachtet, körperlich oder psychisch misshandelt, der Freiheit oder Selbstbestimmung beraubt hat, den Erblasser zu Unrecht eines Verbrechens angezeigt oder gezwungen hat, sein Testament zu ändern, um nur einige Beispiele zu nennen.

Es reicht also nicht aus, wenn der Besitzer einer Ferienimmobilie auf Mallorca der Ansicht ist, sein Sohn besuche ihn dort nicht oft genug oder seine Frau beherrsche die mallorquinische Küche nicht ausreichend, um erbunwürdig zu sein.

Beweispflicht

Die Enterbung muss im Testament begründet werden. Sollte die enterbte Person den Grund für die Enterbung anfechten, so obliegt es den Erben, das Vorhandensein des Grundes nachzuweisen. Je nach Fallkonstellation kann dies im Einzelfall leicht gelingen, etwa wenn ein entsprechendes Gerichtsurteil

gegen den Erbunwürdigen und Enterbten vorliegt. In anderen Fällen kann der Beweis jedoch schwierig zu erbringen sein.

Schlussfolgerung: Die Enterbung eines Pflichtteilsberechtigten ist wegen der Schwere, die ein Vorwurf in sich tragen muss, um eine Erbunwürdigkeit begründen zu können, eher der Ausnahmefall. Vor der Testamentserstellung sollten daher alle Gründe, die zu einer Enterbung führen können, gründlich studiert werden und zu Gunsten der eingesetzten Erben bereits alle Beweise über die Erbunwürdigkeit sorgfältig aufbewahrt werden.

1.3.4 Pflichtteile

Der sog. Pflichtteil sind die Prozentsätze der Vermögensgüter, über die ein Erblasser nicht frei in seinem Testament verfügen kann, da sie per Gesetz bestimmten Personengruppen zugedacht sind. Hintergrund hierfür ist, dass in vielen kontinentaleuropäischen Ländern der Stamm einer jeweiligen Familie sowie der Ehegatte gegenüber Nichtangehörigen geschützt werden soll. Darüber hinaus kann der Pflichtteil in Spanien nicht umgangen werden, indem bereits zu Lebzeiten Schenkungen an eine oder unterschiedliche Personen vorgenommen werden, um den Pflichtteil zu schmälern. Solche Schenkungen werden i.R.d. sog. Erbausgleiches im Erbfall wieder in die Erbschaftsmasse einbezogen.

Nationales spanisches Recht

Nach nationalem spanischem Recht sind grundsätzlich die Kinder des Erblassers und – falls ein Kind bereits verstorben ist – dessen Abkömmlinge pflichtteilsberechtig. Sollten keine solche vorhanden sein, fällt das Pflichtteilsrecht an die Vorfahren, also gewöhnlich an die Eltern und, falls diese bereits verstorben sind, an deren Vorfahren. Daneben ist der Ehegatte pflichtteilsberechtig. Der Pflichtteilsberechtigte wird neben anderen Erben Miterbe, was bedeutet, dass er nicht lediglich einen Auszahlungsanspruch gegen die eingesetzten Erben hat, sondern ihnen prozentuell gemäß seines Anteils gleichgestellt ist, folglich die gleichen Rechte genießt, aber auch die gleichen Pflichten zu erfüllen hat.



- ▶ **Kinder und deren Abkömmlinge:** Den Kindern stehen nach national spanischem Recht insgesamt zwei Drittel des gesamten Nachlasses zu. In die Rechte eines bereits verstorbenen Kindes treten dessen Abkömmlinge ein. Von diesen zwei Dritteln wird ein Drittel zu gleichen Teilen zwischen allen Kindern aufgeteilt. Das zweite Drittel kann der Erblasser frei zwischen all seinen Kindern verteilen. Macht der Erblasser hiervon keinen oder nur teilweise Gebrauch, so teilt sich die Differenz wiederum zwischen allen Kindern bzw. Abkömmlingen zu gleichen Teilen. Sind also generell Kinder oder andere Abkömmlinge vorhanden, steht dem Erblasser folglich lediglich ein Drittel zur freien Verfügung, das er laut Testament einem Dritten hinterlassen kann.
- ▶ **Eltern und deren Vorfahren:** Sind keine Kinder oder Abkömmlinge vorhanden, so sind die Eltern und deren Vorfahren pflichtteilsberechtigt. Nach gemeinspanischem Erbrecht beträgt dieser Pflichtteil die Hälfte des Nachlasses. Sollten sowohl Vater als auch Mutter bzw. Großvater und Großmutter noch leben, so fällt ihnen jeweils die Hälfte des Pflichtteiles zu. Andernfalls wird der Pflichtteil komplett durch den noch lebenden Vorfahren konsumiert.
- ▶ Ist neben Eltern oder anderen Vorfahren ein Ehegatte vorhanden, beläuft sich der Pflichtteil der **Eltern oder Vorfahren** lediglich auf ein Drittel.
- ▶ **Ehegatten:** Der spanische Staat schützt hinsichtlich des Pflichtteils die Blutsverwandtschaft, also die Abkömmlinge oder Vorfahren und somit den Stamm, stärker als den angeheirateten Ehegatten. Neben Kindern erhält der Ehegatte somit lediglich das Nießbrauchsrecht an dem zweiten Drittel der Erbschaft, das der Erblasser frei zwischen seinen Kindern verteilen kann. Ist der Ehegatte neben Vorfahren des Erblassers pflichtteilsberechtigt, so erstreckt sich dieses Nießbrauchsrecht auf die Hälfte der Erbschaftsmasse. Sind weder Abkömmlinge noch Vorfahren vorhanden, so erhält der Ehegatte ein Nießbrauchsrecht an zwei Dritteln der Erbschaft. Die Erben des Erblassers sind berechtigt, das Nießbrauchsrecht in

Form einer Rente, Geldzahlung oder der Zuweisung bestimmter Erträge aus konkreten Nachlassgegenständen abzufinden, was sie auch im Zweifelsfall gerichtlich durchsetzen können. Sollte der Ehegatte mit Kindern zusammenfallen, die nur vom Erblasser, nicht aber vom Ehegatten abstammen, kann der Ehegatte fordern, dass die Kinder ihm den Nießbrauch nach Wahl der Kinder in Form einer Geldzahlung oder der Zuwendung bestimmter Gegenstände aus der Erbschaftsmasse abfinden.

Mallorquinisches Foralrecht

Nach mallorquinischem Foralrecht sind wiederum zunächst die Kinder und deren Abkömmlinge pflichtteilsberechtigt. Sind keine Kinder vorhanden, haben die Eltern Anspruch auf einen Pflichtteil, im Gegensatz zum nationalspanischen Recht jedoch nicht deren Vorfahren. Daneben hat abermals der Ehegatte das Anrecht auf einen Pflichtteil.

Generell gilt, dass jeder Pflichtteil in Form von Gütern aus der Erbschaftsmasse gezahlt werden soll. Der Erblasser oder auch der Erbe, der die Erbschaftsgüter auf die unterschiedlichen Erben, Vermächtnisnehmer und Pflichtteilsberechtigten verteilt, kann verfügen, dass der Pflichtteil in Geld abgefunden wird, selbst wenn kein monetäres Vermögen in die Erbschaftsmasse einfließt.

- ▶ **Kinder und deren Abkömmlinge:** Das mallorquinische Foralrecht unterscheidet danach, wie viele Kinder vorhanden sind. Existieren vier oder weniger Kinder, so steht ihnen gemeinschaftlich ein Drittel als Pflichtteil zu. Handelt es sich um mehr als vier Kinder, so beträgt der Pflichtteil die Hälfte. In die Rechte eines bereits verstorbenen Kindes treten wiederum dessen Abkömmlinge ein.
- ▶ **Eltern:** Der Pflichtteil der Eltern kommt wiederum erst zum Tragen, falls keine Abkömmlinge des Erblassers vorhanden sind. Er beträgt ein Viertel der Erbschaftsmasse. Wiederum gilt, dass die Eltern den Pflichtteil unter sich aufzuteilen haben, es sei denn, der Erblasser wird nur von einem von ihnen überlebt. In diesem Fall fällt dem überlebenden Elternteil das volle Viertel zu.



- ▶ **Ehegatten:** Der überlebende Ehegatte hat neben Kindern oder anderen Vorfahren des Erblassers einen Anspruch auf das Nießbrauchsrecht von der Hälfte der Erbmasse. Sind keine Kinder vorhanden, die Eltern oder ein Elternteil jedoch noch am Leben, so erstreckt sich der Nießbrauch des Ehegatten auf zwei Drittel. Hat der Verstorbene keine Kinder oder sonstige Vorfahren und wird auch nicht von seinen Eltern überlebt, so betrifft das Nießbrauchsrecht des Ehegatten die gesamte Erbschaft.
- ▶ **Das zugesicherte Viertel:** Das mallorquinische Erbrecht sieht als Besonderheit vor, dass der Erbe, der mit so vielen Vermächtnissen zu Gunsten Dritter beschwert ist, dass ihm weniger als ein Viertel der gesamten Erbschaft verbleibt – insofern der Erblasser nicht etwas anderes verfügt hat – dieses Viertel durch Reduktion der jeweiligen Vermächtnisse für sich beanspruchen kann. Hierbei handelt es sich zwar nicht um einen Pflichtteil im eigentlichen Sinne, jedoch bildet dieses Konstrukt eine zusätzliche Sicherheit für den eingesetzten Erben.

Schlussfolgerung: Beim Aufsetzen eines Testaments sollte bereits an die jeweiligen Pflichtteile gedacht werden, um sowohl den Erben als auch den Pflichtteilsberechtigten die Abwicklung im Falle des Versterbens zu vereinfachen. Durch eine klar überlegte Verteilung und einen unmissverständlichen Wortlaut im Testament lassen sich bereits zu Lebzeiten viele Unklarheiten und spätere Streitigkeiten umgehen.

Das mallorquinische Erbrecht unterscheidet sich, was den Pflichtteil angeht, insofern von dem nationalen Recht, als es dem Ehegatten einen höheren Anspruch auf Nießbrauchsrecht zugesteht. Dahingegen schützt es die Abkömmlinge und Vorfahren weniger, da die Pflichtteile dieser Personengruppen im mallorquinischen Erbrecht weniger stark ausgeprägt sind als im zentralspanischen. Im Falle der Vorfahren sind sie sogar auf die Eltern beschränkt. Bezüglich der Kinder hat der mallorquinische Erblasser nicht die Wahl, das zweite Pflichtteilsdrittel beliebig zu verteilen, was sich im Einzelfall nach Allgemeinverständnis gerechter, aber auch ungerechter manifestieren kann.

Beispiele für Regelungen des mallorquinischen Foralrechts

Die Pflichtteile nach mallorquinischem Erbrecht verteilen sich wie folgt:

- ▶ Kinder und andere direkte Verwandte der absteigenden Linie: $\frac{1}{3}$ der Erbmasse, wenn 4 oder weniger als 4; $\frac{1}{2}$ der Erbmasse, wenn mehr als 4
- ▶ Direkte Verwandte der aufsteigenden Linie, allerdings begrenzt auf die Eltern: $\frac{1}{4}$.
- ▶ Ehegatten erhalten $\frac{1}{2}$ Nießbrauch an der Erbmasse neben Kindern oder anderen direkten Verwandten der absteigenden Linie. Man beachte die Benachteiligung des überlebenden Ehegatten im Vergleich zur deutschen Pflichtteilsregelung.

1.4 Gesetzliche Erbfolge

Liegt kein Testament vor, findet die gesetzliche Erbfolge Anwendung. Abermals ist hier zwischen gemeinspanischem und mallorquinischem Recht zu unterscheiden.

1.4.1 Nationales spanisches Recht

Nach nationalem Recht sind zunächst die Kinder des Erblassers als Erben zu gleichen Teilen berufen. Deren Abkömmlinge treten wiederum ein, falls ein oder mehrere Kinder bereits verstorben sind, die Vererbung erfolgt also über den jeweiligen Stamm. Sollten keine Kinder oder andere Abkömmlinge vorhanden sein, erben die Eltern zu gleichen Teilen, insofern beide noch am Leben sind. Sollte nur noch ein Elternteil am Leben sein, so fällt dem anderen Teil dessen Hälfte zusätzlich zu. Die vorherigen Vorfahren treten wiederum für die Eltern ein. Nur wenn weder Abkömmlinge noch Vorfahren vorhanden sind, ist der Ehegatte zum Erben berufen. Sollte auch kein Ehegatte existent sein, so erben die Seitenlinien des Verstorbenen bis zu einem gewissen Grad. Mangels Vorhandensein von Ehegatten oder erbberechtigten Verwandten erbt schließlich der spanische Staat.



Vor Verteilung der Erbmasse wird die eheliche Gemeinschaft güterrechtlich auseinandergesetzt. Der gesetzliche Güterstand ist nach nationalem spanischen Recht die sog. Errungenschaftsgemeinschaft. Dies bedeutet, dass alles, was einer der beiden Ehegatten während der Ehe erringt, zum gemeinsamen Vermögen der beiden Eheleute wird. Im Falle des Todes eines von ihnen bekommt somit der überlebende Ehegatte die Hälfte dieser gemeinsamen Errungenschaft, während die andere Hälfte in die Erbmasse verfällt. Bei der nach deutschem Gesetz mangels Ehevertrags bestehenden Zugewinnngemeinschaft verhält es sich ähnlich.

1.4.2 Mallorquinisches Foralrecht

Die mallorquinische gesetzliche Erbfolge richtet sich weitestgehend nach dem nationalen spanischen Recht, jedoch mit dem Unterschied, dass letztendlich beim Nichtvorhandensein von Abkömmlingen, Vorfahren, eines Ehegatten oder Seitenlinien nicht der spanische Staat, sondern verschiedene balearische Institutionen wie die Gemeinde, der der Erblasser angehörte, und der Inselrat erbberechtigt sind.

Eine weitere Besonderheit ist, dass das mallorquinische Foralrecht dem Ehegatten auch bei der gesetzlichen Erbfolge seinen Pflichtteil zuspricht, im Konkreten das Nießbrauch an der Hälfte der Erbschaft neben Abkömmlingen und an zwei Dritteln der Erbschaft neben Eltern und anderen Vorfahren.

Der gesetzliche Güterstand ist nach dem vor dem gemeingültigen spanischen Recht vorrangig anzuwendenden mallorquinischem Foralrecht die Gütertrennung. Dies bedeutet, dass jeder Ehegatte Eigentümer der von ihm selbst in die Ehe eingebrachten Güter bleibt. Gleiches gilt für die während der Ehe erworbenen Vermögensmassen. Aus diesem Grund findet keine Auseinandersetzung der Ehegemeinschaft statt.

1.4.3 Schlussfolgerung

Wer sich zu Lebzeiten nicht um die Aufsetzung eines Testaments bemüht, muss sich darüber im Klaren sein, was dies für seine Angehörigen und den Ehegatten bedeutet, nämlich dass sie genau das zugeteilt bekommen, was ihnen laut Gesetz zusteht, jedoch keinesfalls mehr oder weniger.

Sicherlich erscheint es aus deutscher Sicht zunächst befremdlich, dass dem Ehegatten sowohl nach spanischem als auch nach mallorquinischem Recht bei Vorhandensein von Abkömmlingen oder Vorfahren lediglich ein Nießbrauchsrecht zusteht. Meist besteht in einer intakten Ehe zunächst der Wunsch, den Ehegatten im Falle des eigenen Versterbens bestmöglich abzusichern. Auch die starke Beteiligung von Vorfahren an einer Erbschaft kann verwundern.

Der Erblasser ist daher gut beraten, sich konkret zu überlegen, wie er seinen Erbteil im Rahmen des Möglichen verteilen möchte. Das in Deutschland sehr beliebte Berliner Testament ist in Spanien zunächst nicht vorgesehen. Allerdings besteht für deutsche Staatsbürger, selbst wenn sie in Spanien ansässig sind, die Möglichkeit, ein solches Berliner Testament unter Anwendung der möglichen Rechtswahl nach der EU-Erbrechtsverordnung zu wählen. Zu einer sorgfältigen Planung unter Abwägung beider Rechtsinstitute und angesichts jeder individuellen Situation ist dringend zu raten.

1.5 Annahme und Ausschlagung einer Erbschaft

Sowohl Erben als auch Vermächtnisnehmer können die Erbschaft oder das Vermächtnis entweder annehmen oder ausschlagen. Ist eine Person als Vermächtnisnehmer und Erbe eingesetzt, ist er nicht verpflichtet, beides anzunehmen oder abzulehnen. Es ist möglich, lediglich das Vermächtnis anzunehmen und die darüber hinaus gehende Erbschaft abzulehnen oder vice versa.

In Spanien muss im Gegensatz zu Deutschland eine Erbschaft positiv angenommen oder ausgeschlagen werden. Die Annahme der Erbschaft durch Zeitablauf und bloßes Nichtstun ist daher nicht möglich.

1.5.1 Annahme einer Erbschaft

Bei der Frage, ob ein Erbe die Erbschaft annehmen möchte, sollte er zunächst bedenken, dass er nicht nur in die Rechte, sondern auch in die Pflichten des Erblassers eintritt. Dies bedeutet, dass der Erbe im Gegensatz zum Vermächtnisnehmer auch für eventuelle Schulden des Verstorbenen verantwortlich wird und für diese auch mit dem eigenen Vermögen haftet.



In Spanien sind daher zwei Arten von Erbschaftsannahmen vorgesehen: die bedingungslose Annahme der Erbschaft mit allen Rechten und Pflichten sowie die Annahme mit auf die Erbschaftsmasse begrenzter Haftung. Im ersten Fall haftet der Erbe für sämtliche Schulden der Erbschaft mit seinem Privatvermögen, während er im zweiten Fall nur in Höhe des Wertes der geerbten Güter haftet, insofern die Schulden höher als der Gesamtwert der Erbschaft sind.

Annahme einer Erbschaft mit auf die Erbschaftsmasse begrenzten Haftung

Bei der Annahme einer Erbschaft mit der auf die Erbschaftsmasse begrenzten Haftung muss der Erbe seinen Willen, die Annahme auf die Höhe des Wertes der Erbschaft zu begrenzen, vor einem Notar beurkunden bzw. anzeigen, dass er dies abwägen möchte. Daraufhin beruft der Notar die Gläubiger und Vermächtnisnehmer ein, damit diese der Bestandsaufnahme beiwohnen können. Die Erstellung der Bilanzen wird 30 Tage nach Einberufung der Gläubiger und Vermächtnisnehmer begonnen und endet i.d.R. nach weiteren 60 Tagen, obwohl der Notar aus dringenden Gründen diese Frist verlängern kann. Sollte sich der Erbe die Abwägung vorbehalten haben, so hat er sich innerhalb einer weiteren Frist von 30 Tagen zu entscheiden, ob er annimmt oder ablehnt. Tut er dies nicht, gilt die Erbschaft als bedingungslos angenommen.

Bedingungslose Annahme einer Erbschaft

Die bedingungslose Annahme einer Erbschaft kann sowohl ausdrücklich als auch stillschweigend geschehen. Die ausdrückliche Annahme kann in einem privatschriftlichen Dokument oder vor einem Notar erklärt werden. Sind jedoch Ferienimmobilien Bestandteil der Erbschaftsmasse, empfiehlt sich der Gang zum Notar, da das Grundbuchamt i.d.R. eine Notarurkunde fordert, um die Eigentümerstellung umzuschreiben. Die stillschweigende Annahme ergibt sich aus einem Verhalten und Handlungen, die auf den Willen zur Erbschaftsannahme schließen lassen, etwa weil eine Handlung, ohne sich in Erbenstellung zu befinden, gar nicht vorgenommen werden könnte. Dennoch gilt auch hier, dass die ausdrückliche Annahme vor einem Notar wegen der o.g. Gründe empfehlenswert ist.

1.5.2 Ausschlagung einer Erbschaft

Für die Ausschlagung einer Erbschaft gilt, dass diese zwangsläufig vor einem Notar erklärt werden muss. Auch hier ist es nicht möglich, sich die Rosinen herauszupicken, d.h., eine Ausschlagung betrifft das Erbe in seiner Gesamtheit. Sollte im Testament des Erblassers ein Ersatzerbe für den Fall, dass ein Erbe die Erbschaft ausschlägt, vorgesehen sein, so fällt diesem die ausgeschlagene Erbschaft zu, falls er nicht seinerseits verzichtet. Andernfalls fällt das Erbe dem per Gesetz als nächstes Bestimmten zu. Bei der Ausschlagung ist zu bedenken, dass diese stets für den gesamten Stamm gilt. Schlägt beispielsweise ein Sohn die Erbschaft aus, so fällt sie nicht automatisch an die Enkel, insofern sie nicht als Ersatzerben eingesetzt sind, sondern an die per Gesetz nach dem Stamm des Sohnes Nächstberufenen.

1.5.3 Schlussfolgerung

Die Annahme oder Ausschlagung einer Erbschaft gilt für alle Zukunft und kann nicht zurückgenommen werden, weshalb zuvor gut überlegt und kalkuliert werden sollte, ob man die Erbschaft ausschlägt, annimmt und die Annahme ggf. auf die Haftung in Höhe des Nachlasses beschränkt. Je nach Zusammensetzung der Erbschaft inklusive aller Schulden und Vermögensmassen gestaltet sich diese Entscheidung nach dem Einzelfall selbstverständlich sehr individuell.

1.6 Voraussetzungen für die Annahme einer Erbschaft

Wie dargelegt ist stets dazu zu raten, eine Erbschaftsannahme vor einem Notar zu erklären, vor allem, wenn eine Ferienimmobilie zur Erbschaftsmasse gehört, damit die Eigentümerstellung im Grundbuch umgetragen werden kann. Damit der Notar die Urkunde unterschreibt, sind einige Dokumente entweder zwingend oder hilfreicherweise einzureichen, wobei es stets auf den Einzelfall ankommt und die nachfolgenden Nennungen keinen Anspruch auf Vollständigkeit je nach Konstellation erheben.

Auch wenn der Erblasser nicht in Spanien verstirbt oder nach einem anderen Recht als dem spanischen beerbt wird, so gilt, dass es sich bei der Erbschaftsannahme vor dem Notar um eine Formalität handelt, die nicht dadurch



umgangen werden kann, dass etwa ein deutscher Erbschein, der den oder die Erben ausweist, vorgelegt wird. Ein solches ausländisches Dokument wird das spanische Grundbuchamt für eine Umtragung des Immobilieneigentums nicht anerkennen. Anderes gilt für den europäischen Erbschein.

1.6.1 Sterbeurkunde

Verstirbt der Erblasser in Spanien, wird i.d.R. eine Sterbeurkunde in spanischer Sprache ausgestellt. Sollte der Sterbefall im Ausland eingetreten sein, kann die dort ausgestellte Sterbeurkunde mit der sog. Apostille, welche eine Überbeglaubigung darstellt, versehen und das gesamte Dokument vereidigt ins Spanische übersetzt werden. Einfacher und kostengünstiger ist jedoch die Beantragung einer internationalen Sterbeurkunde, die mehrsprachig verfasst und ausgestellt wird.

1.6.2 Testament

Sollte der Erblasser ein Testament verfasst haben, ist dieses bei Annahme der Erbschaft vorzulegen. In Fällen, in denen das Original nicht mehr vorliegt, kann bei dem Notar, der das Testament seinerzeit unterschrieben hat, eine Zweitausfertigung angefordert werden. Ist besagter Notar bereits im Ruhestand, so verwaltet ein anderer, noch aktiver Notar, dessen Urkunden für einige Jahre. Danach werden sie bei der zuständigen Notarkammer archiviert, wo in diesem Fall eine Ausfertigung beantragt werden kann.

1.6.3 Zertifikat über letztwillige Verfügungen

Ein vor einem spanischen Notar ausgestellttes Testament wird in das sog. Register für letztwillige Verfügungen eingetragen. Über das Justizministerium kann unter Vorlage der Sterbeurkunde ein Zertifikat beantragt werden, aus dem hervorgeht, wo und wann der Verstorbene Testamente unterzeichnet hat. Hieraus ergeben sich wiederum das zeitlich zuletzt hinterlegte Testament sowie der Notar, der im Falle des Nichtauffindens des Originals für die Ausstellung einer Zweitausfertigung zuständig ist.

1.6.4 Zertifikat über Todesfallversicherungen

Ebenfalls über das Justizministerium kann ein Zertifikat eingeholt werden, aus dem hervorgeht, ob der Verstorbene eine Lebens- oder Unfallversicherung hatte, die den Todesfall abdeckt.

1.6.5 Erwerbsurkunde von Immobilien

Ist in der Erbmasse eine Ferienimmobilie in Spanien enthalten, so wird der Erblasser diese zu gegebener Zeit erworben haben. Als mögliche Erwerbstitel kommen beispielhaft ein Kauf, eine Schenkung, eine Erbschaft oder eine Neubaubescheinigung in Frage. Abermals gilt, dass bei dem seinerzeit ausstellenden Notar eine Zweitausfertigung beantragt werden kann, insofern der Erwerbstitel im Original nicht mehr auffindbar ist.

1.6.6 Auszug aus dem Grundbuch, Kataster und Grundsteuerbescheid

In der Regel wird der Verstorbene als Eigentümer einer Ferienimmobilie im Grundbuch eingetragen sein. Aus einem entsprechenden Auszug ergibt sich die Beschreibung der Immobilie. Auch Katasterpläne und der letzte Grundsteuerbescheid können zur genauen Bestimmung der Immobilie und deren Wert hilfreich sein.

1.6.7 Bankzertifikate

Von den jeweiligen Banken, bei denen der Verstorbene Konten jeglicher Art unterhielt, sind entsprechende Zertifikate mit dem Saldo vom Todestag beizubringen, um genau bestimmen zu können, über welche Mittel der Verstorbene verfügte.

Hierzu ein Praxistipp: Die spanischen Banken tendieren dazu, die Konten eines Kunden zu sperren, sobald sie von seinem Versterben erfahren, bis die gesamte Erbschaftsannahme abgewickelt ist, also auch die entsprechenden Steuern gezahlt sind, was ein paar Wochen dauern kann. Dies gilt auch, wenn es sich um ein Gemeinschaftskonto handelt. Wenn also mit dem Gedanken gespielt wird, die Beerdigungskosten oder die Erbschafts- sowie Wertzuwachssteuer von einem Konto des Verstorbenen oder einem Gemeinschaftskonto



zu zahlen, sollte man frühzeitig über Vorkehrungen nachdenken, damit man auf die Gelder Zugriff hat.

1.6.8 Gegenstände von Wert

Sollten sich mobile Güter von Wert wie Fahrzeuge unter den Erbschaftsgegenständen befinden, so ist die Beschreibung aus Dokumenten wie Fahrzeugschein oder –brief zu entnehmen. Gleiches gilt für Echtheitszertifikate, die durch Uhren- oder Juwelenhändler ausgestellt werden.

1.6.9 Schlussfolgerung

Vor der Annahme einer Erbschaft sind einige Dokumente einzuholen, was den Erben erhebliche Arbeit verursachen kann. Daher ist zu raten, die aufgezählten Dokumente sowie andere relevanten Daten stets gemeinsam aufzubewahren und den Erben einen Hinweis zu erteilen, wo sie diese finden können, damit die Abwicklung nach Eintritt des Todesfalles schnell und möglichst unkompliziert vonstatten gehen kann.

1.7 Zwang zur Beurkundung

Auch wenn es keine gesetzliche Frist gibt, um eine Erbschaft anzunehmen oder abzulehnen, kann es Drittpersonen geben, die daran Interesse haben, dass sich der entsprechende Erbe erklärt. In diesem Zusammenhang kann sich jeder, der ein entsprechendes Interesse hat, an den Notar wenden, der wiederum den Erben auffordert, innerhalb von 30 Tagen zu entscheiden, ob er die Erbschaft bedingungslos oder mit auf die Erbschaftsmasse begrenzter Haftung annimmt oder sie ausschlägt. Tut er dies nicht, gilt die Erbschaft als bedingungslos angenommen.

1.8 Teilung der Erbschaftsgüter

Haben sich alle Erben zur Annahme oder Ausschlagung der Erbschaft erklärt, so wird diese gemäß der ihnen zustehenden Anteile verteilt. Ist die Teilung nicht bereits im Testament vorgesehen, kann diese einvernehmlich, gerichtlich oder über einen Testamentsvollstrecker vorgenommen werden.

1.8.1 Die einvernehmliche Teilung

Eine einvernehmliche Teilung kann in einem privaten Dokument aufgesetzt werden, jedoch empfiehlt sich wiederum der Gang zum Notar, insbesondere wenn Ferienimmobilien Bestandteil der Erbschaft sind, damit der Eigentümerwechsel ins Grundbuch eingetragen werden kann. Die Annahme der Erbschaft und die anschließende Teilung kann darüber hinaus beim gleichen Notartermin unterzeichnet werden.

1.8.2 Die gerichtliche Teilung

Sollten die Erben zu keiner Einigung kommen, so bleibt der Weg über das Gericht. In diesem Fall bestimmt der Richter einen Sachverständigen zur Verteilung der einzelnen Güter unter den Erben.

1.8.3 Die Teilung über einen Testamentsvollstrecker

Ist bereits ein Testamentsvollstrecker für die Teilung der Erbschaftsgüter im Testament bestimmt, so entscheidet er über die Verteilung der einzelnen Güter. Andernfalls kann der Notar oder der Justizsekretär auf Antrag der Erben, die gemeinsam mindestens einen Anspruch auf die Hälfte der gesamten Erbschaft haben, einen Testamentsvollstrecker zu diesem Zweck berufen. Sollte die von ihm vorgenommenen Aufteilung nicht von allen Erben und Vermächtnisnehmern zugestimmt werden, so genehmigt sie der Notar oder Justizsekretär.

1.8.4 Schlussfolgerung

Um den gemeinsamen Erben den Gang zum Gericht zu ersparen, erleichtert es der Erblasser, wenn er entweder die einzelnen Güter, die zu seiner Erbschaft gehören, bereits in seinem Testament verteilt, oder – wenn er sich beispielsweise nicht über deren tatsächlichen Wert im Klaren ist – einen Testamentsvollstrecker benennt, der im Falle des Versterbens ein Inventar aufstellen und somit die Güter gerecht anhand der quotenmäßigen Erbansprüche verteilen kann.



1.9 Zusammenfassung

Sich bereits zu Lebzeiten mit den rechtlichen Folgen der eigenen Hinterlassenschaft auseinandersetzen, ist unumgänglich, um seine eigene Erbfolge im Rahmen des gesetzlich Möglichen so zu gestalten, wie es dem eigenen Willen am besten entspricht und auch, um seine Erben und Vermächtnisnehmer bestmöglich zu schützen sowie vor Streitigkeiten zu bewahren.

In Spanien und speziell auf Mallorca gelten zwei Erbrechtsordnungen, nämlich das zentralspanische und das mallorquinische Recht, wobei letzteres bei abweichenden Regelungen Vorrang genießt.

Zu unterscheiden ist zunächst, ob man eine Person als Erbe, also als Rechtsnachfolger mit allen Rechten und Pflichten, oder als Vermächtnisnehmer einsetzen möchte, wobei letzterem konkrete Gegenstände aus der Erbmasse zugedacht sind.

Wählt man die willkürliche, also die testamentarische, Erbfolge, so gibt es in Spanien drei gängige Möglichkeiten, ein Testament zu errichten: das eigenhändige, offene oder verschlossene Testament. Am weitesten verbreitet ist das offene Testament, bei dem man vor dem Notar seinen Willen erklärt. Dies schützt den Erblasser auch vor Formfehlern oder der Nichtbeachtung von Pflichtteilen, denn der Notar wird auf eventuelle Unstimmigkeiten und Folgen hinweisen.

Die Erbschaft unter eine Bedingung zu stellen, ist in vielen Fällen nach dem nationalspanischen Recht möglich, nicht jedoch nach dem mallorquinischen. Auch nach spanischem Recht gilt, dass nicht alle Bedingungen anerkannt werden. Eine genaue Überprüfung im Einzelfall ist daher unumgänglich.

Eine Erbnunwürdigkeit und damit die Voraussetzung für eine Enterbung ist sowohl nach zentralspanischem als auch nach mallorquinischem Recht an schwerwiegende Gründe geknüpft und daher eher die Ausnahme. Ficht ein enterbter Pflichtteilsberechtigter ein Testament an, obliegt es den Erben, die

Gründe für die Erbuñwürdigkeit nachzuweisen, weshalb es ratsam ist, jegliche Nachweise gut zu verwahren.

Sowohl nach nationalspanischem als auch nach mallorquinischem Recht müssen bei der Testamentserrichtung gewissen Pflichtteile beachtet werden.

Nach gemeinspanischem Recht steht den Kindern, deren Abkömmlingen, den Eltern oder deren Vorfahren sowie dem Ehegatten ein solcher Pflichtteil zu. Sind Kinder vorhanden, so verfallen auf diese zwei Drittel der Erbschaft, wobei ein Drittel gleichmäßig auf alle Kinder verteilt und das zweite Drittel nach Wahl des Erblassers unter ihnen aufgeteilt wird. Abkömmlinge der Kinder treten dabei für diese ein. Werden keine Kinder, aber Eltern oder deren Vorfahren hinterlassen, so erhalten sie die Hälfte, neben überlebenden Ehegatten jedoch lediglich ein Drittel der Erbschaft als Pflichtteil. Der überlebende Ehegatte erhält neben Kindern ein Drittel, neben Eltern oder Vorfahren die Hälfte und andernfall zwei Drittel Nießbrauchrecht an der Erbschaftsmasse.

Das mallorquinische Recht weicht davon ab. Danach erhalten die Kinder oder andere Abkömmlinge ein Drittel der Erbschaftsmasse, insofern es sich um vier oder weniger Kinder handelt. Bei mehr als vier Kindern beläuft sich der Pflichtteil auf die Hälfte. Bei Nichtvorhandensein von Kindern sind die Eltern, nicht aber andere Vorfahren, pflichtteilsberechtigt. Dieser Pflichtteil beläuft sich auf ein Viertel der Erbschaft. Der Ehegatte erhält neben Kindern die Hälfte, neben Eltern zwei Drittel und andernfalls das gesamte Nießbrauchsrecht an der Erbschaftsmasse.

Neben den Pflichtteilen besteht für den Erben nach mallorquinischem Recht die Möglichkeit, die Vermächnisse zu schmälern, falls ihm andernfalls weniger als ein Viertel des Nachlasses verbleiben würde.

Ist kein Testament vorhanden, so bemisst sich die Erbrangfolge nach dem Gesetz.

Nach zentralspanischem Gesetz sind zunächst die Kinder zu gleichen Teilen berufen. Falls diese nicht mehr leben, geht das Erbe auf deren Abkömmlinge über. Mangels Abkömmlingen erben die Eltern oder wiederum deren



Vorfahren. Hiernach erbt der überlebende Ehegatte, bei dessen Nichtvorhandensein die Seitenlinien des Verstorbenen und letztendlich der spanische Staat. Ist ein Ehegatte vorhanden, so wird die Ehegemeinschaft, welche gesetzlich im Güterstand der sog. Errungenschaftsgemeinschaft lebt, auseinandergesetzt, wobei dem überlebenden Ehegatten die Hälfte des während der Ehe von beiden Ehegatten angehäuften Vermögens zukommt.

Diese Grundsätze wurden weitestgehend ins mallorquinische Erbrecht übernommen, allerdings mit den Besonderheiten, dass im Falle des Nichtvorhandenseins von Angehörigen oder Ehegatten nicht der spanische Staat, sondern mallorquinische Institutionen erben. Außerdem ist der mallorquinische Güterstand jener der Gütertrennung, weshalb es keine Auseinandersetzung der Ehegemeinschaft vor Verteilung der Erbschaftsmasse gibt. Dafür hat der Ehegatte nach mallorquinischem Recht stets einen Anspruch auf den Pflichtteil in Form eines Nießbrauchsrechts.

Ist man schließlich Erbe geworden, ist zu überlegen, ob man die Erbschaft annehmen oder ausschlagen möchte. Beides ist unwiderruflich. Die Annahme kann bedingungslos oder mit auf die Erbmasse beschränkter Haftung erfolgen.

Die Ausschlagung einer Erbschaft hat stets vor dem Notar zu erfolgen, doch auch bei der Annahme ist zu raten, diese vor dem Notar zu erklären, vor allem, wenn Ferienimmobilien involviert sind. Dies deshalb, weil das Grundbuch zur Umtragung der Eigentümerstellung eine öffentliche Urkunde verlangt. Die Annahme unterliegt zwar keiner Frist, jedoch kann jeder, der ein Interesse daran hat, dass der oder die Erben sich erklären, forcieren, dass eine entsprechende Annahme oder Ausschlagung unterzeichnet wird.

Nachdem sich alle Erben erklärt haben, werden die Gegenstände der Erbschaft gemäß Anteilen an die Erben verteilt. Dies kann einverständlich, über Gericht oder über einen Testamentsvollstrecker geschehen.

Das Thema der Vererbung, ob testamentarisch oder gesetzlich, und das der Erbschaftsannahme oder –ausschlagung ist sehr komplex, weshalb jedem zukünftigen Erblasser, vor allem, wenn Ferienimmobilien auf Mallorca im

Spiel sind, nur dazu geraten werden kann, sich frühestmöglich mit den entsprechenden Fragestellungen auseinanderzusetzen.

2 Deutsches Erbrecht - Grundlagen

2.1 Überblick

In den kommenden zehn Jahren ist mit annähernd sechs Millionen Erbfällen zwischen den Generationen zu rechnen. Das sind knapp 600.000 Erbfälle pro Jahr.

Gleichzeitig haben die meisten Menschen nicht geregelt, wer ihr Vermögen im Falle ihres Todes erhalten soll. Oft ist ihnen aber auch unbekannt, wie die gesetzlichen Regelungen überhaupt ausgestaltet sind. Häufig sehen die gesetzlichen Bestimmungen nicht das vor, was sich die Betroffenen selbst für diese Situation wünschen oder was sie sich unter den gesetzlichen Regelungen vorstellen.

Kommt dann noch ein Auslandsbezug dazu, kann das zur Folge haben, dass neben deutschem Recht auch ausländisches Erbrecht Anwendung findet und daher nicht sichergestellt ist, dass der Wille des Erblassers umgesetzt werden kann.

Doch auch diejenigen, die für den Fall des Todes bereits Verfügungen von Todes wegen errichtet und sich dafür kompetenten Rat eingeholt haben, ist dringend anzuraten, diese Verfügungen zu überprüfen bzw. überprüfen zu lassen, da sich die rechtlichen Rahmenbedingungen seit 2015 maßgeblich verändert haben. Aufgrund der Einführung der Europäischen Erbrechtsverordnung (EU-ErbVO) am 17.08.2015 sollen seither Erbfälle mit Auslandsbezug einer einheitlichen Beurteilung unterliegen. Außerdem wurden Regelungen geschaffen, um die Abwicklung von Erbfällen mit Auslandsbezug in Zukunft zügiger zu gestalten.

Ein Auslandsbezug liegt u.a. vor, wenn:

- ▶ der Erblasser einen Großteil des Jahres im Ausland verbracht hat



- ▶ ein ausländischer Erblasser in Deutschland verstirbt
- ▶ Vermögenswerte im Ausland liegen

Dieser Beitrag soll aufzeigen, wie die Rechtslage vor dem Inkrafttreten der EU-ErbVO war und welche Änderungen sich durch diese Neuregelung (siehe Kapitel „3 Europäische Erbrechtsverordnung (EU-ErbVO)“ auf Seite 216) ergeben haben. Außerdem soll er dazu anregen, sich Gedanken darüber zu machen, wer sein Vermögen einmal erhalten soll und auf welchem Wege dies geschehen kann.

Kapitel „2 Eigentum als „natürliche Person““ auf Seite 239 gibt Hinweise zur Vorsorge für den Fall der Geschäftsunfähigkeit. Die erbrechtlichen Maßnahmen betreffen nur den Fall des Todes des Erblassers und finden im Falle der Geschäftsunfähigkeit keine Anwendung, weil der Betroffene noch lebt.

2.2 Gesetzliche Erbfolge

Mit dem Tode eines Menschen kommt es – ob Vermögen vorhanden ist oder nicht – immer zum Erbfall. Werden keine Erben gefunden, so erbt der Staat.

Die Erbschaft geht im Wege der sogenannten Gesamtrechtsnachfolge als Ganzes auf den oder die Erben über. Dabei gilt das Prinzip des Von-Selbst-Erwerbs, d.h. die Erbschaft geht ohne weiteres auf den oder die Erben über. Der oder die Erben haben lediglich das Recht, die Erbschaft auszuschlagen. Will man eine Erbschaft also nicht annehmen, muss man sich dagegen durch Ausschlagung aktiv wehren. Tut man das nicht, wird man automatisch Erbe. Die Frist zur Ausschlagung beträgt sechs Wochen und beginnt mit dem Zeitpunkt, zu welchem der Erbe vom Anfall der Erbschaft und dem Grund seiner Berufung als Erbe erfährt. Hatte der Erblasser seinen letzten Wohnsitz nur im Ausland oder hält sich der Erbe bei Beginn der Frist im Ausland auf, so beträgt die Frist sechs Monate.

Einzelne Gegenstände (z.B. Immobilien, Kunstgegenstände, Schmuck, Autos usw.) können nur durch sogenannte Vermächtnisse bestimmten Personen zugewendet werden (dazu sogleich unten).

Die Erbschaft umfasst sämtliche vermögensrechtliche Positionen mit allen positiven wie auch negativen Vermögensgegenständen. Auch Schulden werden vererbt. Erben rücken in die gesamte Rechtsstellung des Erblassers ein. Unvererblich sind dabei höchstpersönliche Rechtspositionen, z. B. die Mitgliedschaft in einem Verein.

Wer Erbe wird, ist grundsätzlich gesetzlich geregelt. Gesetzliche Erben können nur Verwandte des Erblassers, dessen Ehegatte sowie der Staat sein. Die gesetzliche Erbfolge unterscheidet dabei nach Ordnungen, Stämmen und Linien. Dabei sind die Verwandten des Erblassers zunächst gesetzlich in Ordnungen eingeteilt. Solange ein Verwandter einer vorhergehenden Ordnung lebt, sind die Verwandten nachfolgender Ordnungen von der Erbschaft ausgeschlossen.

- ▶ Erben der ersten Ordnung sind Abkömmlinge des Erblassers (Kinder und Kindeskinde).
- ▶ Erben der zweiten Ordnung sind die Eltern des Erblassers und deren Abkömmlinge.
- ▶ Erben der dritten Ordnung sind die Großeltern des Erblassers und deren Abkömmlinge.
- ▶ Erben der vierten Ordnung sind die Urgroßeltern des Erblassers und deren Abkömmlinge.
- ▶ Erben der fünften und einer ferneren Ordnung sind entferntere Verwandte und deren Abkömmlinge des Erblassers.

Innerhalb dieser Ordnungen richtet sich die Erbfolge nach Stämmen und Linien. Ab der vierten Ordnung gilt das sogenannte Gradsystem.

Innerhalb der ersten Ordnung werden die Erben und die Quote ihres Erbfalls nach Stämmen ermittelt. Jedes Kind bildet einen Stamm. Die Enkelkinder und Urenkel bilden weitere Unterstämme. Innerhalb eines Stammes gilt das Repräsentationsprinzip, wonach der nähere Abkömmling seine eigenen Abkömmlinge ausschließt. Leben also zum Zeitpunkt des Erbfalls noch sowohl



die Kinder als auch Enkelkinder, schließen die Kinder die Enkelkinder von der gesetzlichen Erbfolge aus.

Im Übrigen gilt innerhalb eines Stammes das Eintrittsrecht, d.h. an die Stelle der verstorbenen Eltern treten deren Kinder. Die Stämme erben jeweils zu gleichen Teilen.

Innerhalb der zweiten oder dritten Ordnung ist zunächst auf die Linien abzustellen, d.h. auf die vom Erblasser aus gesehene Abstammung von den Eltern bzw. Großeltern. Die Verwandten des Vaters gehören zur väterlichen und die der Mutter zur mütterlichen Linie.

Ehegatten haben grundsätzlich ein gesetzliches Erbrecht in Höhe von $\frac{1}{4}$.

Sind keine Erben aufgrund letztwilliger Verfügung (Testament oder Erbvertrag) und auch keine gesetzlich erbenden Verwandten und kein gesetzlich erbender Ehegatte vorhanden, so ist das Bundesland, in dem der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes wohnte, gesetzlicher Zwangserbe. Ein Verzicht auf das gesetzliche Erbrecht oder eine Ausschlagung ist dem Staat nicht möglich. Allerdings haftet er nur mit der Beschränkung auf den Nachlass. Ist der Staat jedoch durch Testament als Erbe eingesetzt, kann auch er das Erbe ausschlagen.

Von Bedeutung für die gesetzliche Erbfolge ist außerdem der Güterstand der Ehegatten. Haben die Ehegatten durch einen entsprechenden Ehevertrag nichts anderes vereinbart, so leben sie im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. Hierbei wird der gesetzliche Erbteil für den Ehegatten pauschal um $\frac{1}{4}$ erhöht. Etwas anderes gilt, wenn die Ehegatten durch Ehevertrag einen anderen Güterstand (z. B. Gütertrennung) oder gar Erb- oder Pflichtteilsverzicht vereinbart haben.

Zusammenfassung

Entscheidend für die gesetzliche Erbfolge ist der Verwandtschaftsgrad zum Erblasser. Stirbt ein Ehepartner und hatte er eheliche oder uneheliche Kinder, erben zum einen die Kinder, zum anderen der Ehepartner: Der Ehepartner erhält 50 % und die Kinder erhalten die verbleibenden 50 % zu gleichen Teilen.

Gibt es weder Ehepartner noch Kinder, erben die Eltern des Verstorbenen bzw. deren andere Kinder (Geschwister des Erblassers). Sie sind auch Erben, wenn der Verstorbene verheiratet war, aber keine Kinder hatte. Ohne gültiges Testament kann es dann zu ungewollten Erbengemeinschaften aus Eltern oder Geschwistern und Schwiegertochter oder Schwiegersohn kommen. Eine solche Konstellation lässt sich durch letztwillige Verfügungen vermeiden.

2.3 Testierfreiheit

Von der gesetzlichen Erbfolge abweichende Bestimmungen sind möglich.

2.3.1 Testament und Erbvertrag

Häufig sehen die gesetzlichen Bestimmungen nicht das vor, was sich die Betroffenen selbst für diese Situation wünschen. Dazu muss man natürlich erst einmal wissen, was die gesetzlichen Bestimmungen vorsehen.

Wer andere als die nach der gesetzlichen Erbfolge vorgesehenen Personen zu Erben machen möchte, kann dies durch das Errichten eines Testaments – Ehegatten auch durch gemeinschaftliches Testament – oder auch durch den Abschluss eines Erbvertrags mit den als Erben vorgesehenen Personen regeln. Testamente oder Erbverträge gehen den gesetzlichen Regelungen zur Erbfolge vor. Eine Ausnahme bildet das Pflichtteilsrecht, s. u.

Auch bei der Erbfolge nach Testament (und auch Erbvertrag) gilt das Prinzip des Von-Selbst-Erwerbs und der Gesamtrechtsnachfolge. Einzelne Gegenstände (z. B. Immobilien, Kunstgegenstände, Schmuck, Autos, persönliche Dinge usw.) können nicht einzeln vererbt werden, sondern nur durch sogenannte Vermächtnisse bestimmten Personen zugewendet werden. Durch ein Vermächtnis erhält der Bedachte einen schuldrechtlichen Anspruch gegen den oder die Erben. Im Gegensatz zum Erben erhält der Vermächtnisnehmer den ihm zugedachten Vermögenswert nicht automatisch, sondern er muss seinen Anspruch gegenüber dem oder den Erben zunächst geltend machen.

Setzt der Erbe mehrere Personen zu Erben ein, kann er durch eine Teilungsanordnung bestimmen, wie ein oder mehrere Nachlassgegenstände bei



der Auseinandersetzung des Nachlasses unter den Miterben verteilt werden sollen. Die Teilungsanordnung beeinflusst nicht die Erbquoten. Ist der Wert eines zugewiesenen Gegenstands höher als die Erbquote des bedachten Miterben, hat dieser Erbe eine Ausgleichspflicht gegenüber den Miterben. Mit einer Teilungsanordnung wird also keiner der Miterben wertmäßig bevorzugt.

Eine Teilungsanordnung führt nicht automatisch zu einem Eigentumsübergang auf den bedachten Miterben, sondern begründet einen schuldrechtlichen Anspruch auf Vornahme einer entsprechenden Auseinandersetzung zwischen den Miterben.

Neben dem Testament ist der Erbvertrag nach deutschem Recht die zweite Möglichkeit, durch Verfügung von Todes wegen Regelungen über den Verbleib des eigenen oder gemeinschaftlichen Vermögens nach dem Tod zu treffen und von der gesetzlichen Erbfolge abzuweichen. Der wesentliche Unterschied zum Testament besteht darin, dass der Erblasser sich beim Erbvertrag gegenüber seinem Vertragspartner bindet. Während der in einem einseitigen Testament Bedachte keine rechtliche Handhabe hat, einen Widerruf des Testaments zu verhindern, erlangt der Vertragspartner beim Erbvertrag wie auch beim gemeinschaftlichen Testament grundsätzlich eine gesicherte Position, wenn dies dort angeordnet ist.

Die erbvertragliche Verfügung bindet den Erblasser. Eine dazu widersprüchliche spätere letztwillige Verfügung ist unwirksam. Dagegen bleibt der Erblasser bei Verfügungen unter Lebenden grundsätzlich frei. Er kann mit seinem Vermögen grundsätzlich weiterhin „*tun und lassen, was er will*“. Insbesondere kann er sein Vermögen oder Teile hiervon zu Lebzeiten verschenken, wenn er solche Schenkungen nicht in der Absicht vollzieht, dem Vertragserben Vermögenswerte zu entziehen.

2.3.2 Besonderheit bei Ehegatten – Gemeinschaftliches Testament

Ehegatten können ein gemeinschaftliches Testament errichten. Mit einem gemeinschaftlichen Testament können die Ehegatten erreichen, dass ihre letztwilligen Verfügungen Bindungswirkung haben.

Haben die Ehegatten wechselbezügliche Verfügungen getroffen (das sind Verfügungen, bei denen die Verfügungen des einen nicht ohne die Verfügungen des anderen Ehegatten gelten sollen) und damit eine Bindungswirkung ihres gemeinschaftlichen Testaments herbeigeführt, so können diese gemeinsamen letztwilligen Verfügungen zu Lebzeiten nur gemeinsam geändert oder aufgehoben werden. Mit dem Tod eines Ehegatten tritt die endgültige Bindung dieser Verfügungen ein. Der überlebende Ehegatte kann die letztwilligen Verfügungen also nicht mehr abändern. Er kann sich nur noch dadurch von der Bindungswirkung befreien, dass er das ihm aufgrund des Testaments Zugewendete ausschlägt.

Häufig findet sich in gemeinschaftlichen Testamenten sinngemäß folgende Bestimmung: *„Wir setzen uns gegenseitig zu Alleinerben ein. Nach dem Tod des Überlebenden soll der Nachlass an unser Kind fallen.“*

Eine solche Formulierung wird häufig als *„Berliner Testament“* bezeichnet und ist eine besondere Form des gemeinschaftlichen Testaments. Sie ist jedoch unklar, lässt zwei Interpretationsmöglichkeiten zu und einen Punkt meist unbewusst unberücksichtigt:

- ▶ Der Längstlebende der Ehegatten ist sogenannter Vorerbe, das Kind ist Nacherbe des erstversterbenden und Vollerbe des längstlebenden Ehegatten. Stirbt dann auch der überlebende Ehegatte, so erwirbt das Kind den Nachlass des zuerst verstorbenen Ehegatten als dessen Nacherbe und den Nachlass des zuletzt verstorbenen Ehegatten als dessen Erbe.
- ▶ Der längstlebende Ehegatte ist Vollerbe. Das Kind ist Schlusserbe, bei dem das gesamte Vermögen einheitlich zunächst auf den längstlebenden Ehegatten und erst bei dessen Tod auf das Kind übergeht. Aus rein erbschaftsteuerlicher Sicht ist eine solche testamentarische Regelung bei entsprechend hohen Vermögenswerten äußerst ungünstig.



- ▶ Die Einsetzung des überlebenden Ehegatten als Erben ist eine Enterbung des gemeinsamen Kindes. Das Kind kann gegenüber dem überlebenden Ehegatten seinen gesetzlichen Pflichtteilsanspruch für den ersten Todesfall geltend machen und damit die durch diese Testamentskonstellation oft beabsichtigte wirtschaftliche Absicherung des überlebenden Ehegatten ins Wanken bringen (z. B. wenn das Vermögen im Wesentlichen aus der von den Eltern selbstbewohnten Immobilie besteht). Dieser Punkt wird häufig übersehen und führt dann nach dem Tod des erstversterbenden Ehegatten zu Streitigkeiten zwischen dem längstlebenden Ehegatten und dem Kind.
- ▶ Die Bindungswirkung für den Überlebenden ist häufig gar nicht gewollt. Der Überlebende ist nicht selten völlig überrascht davon, dass er das Testament nicht mehr an geänderte Umstände (wirtschaftliche/gesundheitliche Probleme beim Schlusserben, Zerwürfnisse) anpassen kann.

2.3.3 Form

Die Errichtung eines Testaments ist an strenge gesetzliche Formvorschriften gebunden. Verstößt man gegen diese Vorschriften, so ist das Testament ungültig.

Ein volljähriger Erblasser kann ein Testament durch eine eigenhändig geschriebene und unterschriebene Erklärung errichten. Das eigenhändige Testament muss in seinem gesamten Wortlaut von Anfang bis Ende eigenhändig und handschriftlich geschrieben und unterzeichnet sein. Außerdem muss es lesbar sein. Es soll Angaben dazu enthalten, wann und wo (Ort und Datum) es verfasst wurde. Die Unterschrift des Erblassers muss sich zwingend unter dem Text am Schluss des Testamentes befinden.

Unlesbare oder mit Schreibmaschine oder Computer geschriebene und lediglich handschriftlich unterzeichnete Testamente sind unwirksam!

Spätere Ergänzungen des Testaments sind grundsätzlich möglich, allerdings ist hier darauf achten, dass deutlich wird, dass es sich bei dem ergänzten Text

um eine Ergänzung des ursprünglichen Testaments handelt und nunmehr der gesamte Erklärungsinhalt – ursprünglicher Text und die Ergänzung – als letztwillige Verfügung von Todes wegen gelten soll. Etwaige Ergänzungen sind sicherheitshalber gesondert zu unterzeichnen.

Ein privatschriftlich verfasstes Testament sollte an einem sicheren Ort und so aufbewahrt werden, dass es nach dem Tod des Erblassers auch gefunden wird. Am sichersten ist die amtliche Verwahrung des Testaments durch das zentrale Testamentsregister. So wird sichergestellt, dass es nach dem Tod auf jeden Fall gefunden und nicht verfälscht oder unberechtigt vernichtet wird.

Der Erblasser kann seinen letzten Willen auch zur Niederschrift eines Notars erklären, der den Willen des Erblassers niederschreibt und ihn dadurch amtlich beurkundet.

Erbverträge (wie auch Erbverzichts- oder Pflichtteilsverzichtsverträge) sind zu ihrer Wirksamkeit zwingend notariell zu beurkunden!

Besonderheit bei Ehegatten:

Eine weitere Besonderheit bei Ehegatten besteht darin, dass das Testament nur von einem Ehegatten eigenhändig und handschriftlich geschrieben zu werden braucht und der andere Ehegatte es nur eigenhändig mitunterzeichnet. Jedoch muss die Unterschrift des mitunterzeichnenden Ehegatten zeitlich nach der Niederschrift des gemeinschaftlichen Testaments durch den anderen Ehegatten geleistet werden. Die Unterschrift des mitunterzeichnenden Ehegatten darf also nicht vorweg blanko geleistet werden.

2.3.4 Besonderheit Pflichtteil

Im deutschen Erbrecht herrscht zwar grundsätzlich das Prinzip der Testierfreiheit. Der Erblasser allein bestimmt, wer was von ihm im Falle seines Todes erhalten soll. Er kann durch Testament und Erbvertrag von der gesetzlichen Erbfolge abweichende Regelungen treffen. Dieser Grundsatz erfährt jedoch eine Ausnahme durch das gesetzliche Pflichtteilsrecht. Der Pflichtteil sichert den nächsten Familienangehörigen (v. a. Abkömmlingen und Ehegatten, nicht



aber Geschwistern oder dem nichtehelichen Lebensgefährten) eine Mindestbeteiligung am Nachlass. Der Pflichtteil wird unabhängig vom Willen des Erblassers gewährt und ist – bis auf ganz seltene Ausnahmen – nicht entziehbar. Seine Höhe besteht in der Hälfte des gesetzlichen Erbrechts. Es handelt sich jedoch nicht um einen Anspruch auf Beteiligung am Nachlass, sondern um einen mit dem Todesfall fälligen Geldzahlungsanspruch. Weiter geht der sogenannte Pflichtteilsergänzungsanspruch. Der Pflichtteilsberechtigte kann verlangen, dass alle Schenkungen zwischen Eheleuten in die Berechnung des Nachlasswertes einbezogen werden. Schenkungen an Dritte, die in den letzten 10 Jahren erfolgt sind, werden ebenfalls mitberücksichtigt. Pro Jahr, das seit der Schenkung verstrichen ist, wird ein Abschlag von 10 % vorgenommen.

2.3.5 Testamentsvollstreckung

Erblasser wünschen sich regelmäßig u. a. die Aufteilung ihres Nachlasses in ihrem Sinne, den Schutz und Zusammenhalt ihres Vermögens zumindest für die nachfolgende Generation, die Erhaltung des Familienfriedens und die finanzielle Absicherung der Familienmitglieder. Doch auch bestens formulierte letztwillige Verfügungen können nicht immer Streit unter den Miterben verhindern. Einer solchen Situation kann der Erblasser mit der Anordnung einer Testamentsvollstreckung begegnen. Die Testamentsvollstreckung soll sicherstellen, dass der in seiner letztwilligen Verfügung zum Ausdruck kommende Wille des Erblassers umgesetzt wird. Dazu muss der Erblasser ausdrücklich die Testamentsvollstreckung anordnen und einen Testamentsvollstrecker bestimmen.

Hat der Erblasser (minderjährige) Kinder, kann er auch Testamentsvollstreckung anordnen, bis die Kinder ein bestimmtes Alter erreicht haben. Der Testamentsvollstrecker hat dann das Erbe der Kinder bis zum Erreichen dieses Alters zu verwalten. Diese Verwaltungstestamentsvollstreckung soll sicherstellen, dass die Kinder nicht zu früh über das ererbte Vermögen verfügen und erst eine gewisse persönliche Reife erreichen sollen.

Für alle Fälle gilt:

Bevor jemand ein Testament errichtet oder einen Erbvertrag schließt, sollte er vorher genau überlegen, was er möchte, und rechtlich prüfen (lassen), ob die gewählte Formulierung auch wirklich zu dem von ihm gewünschten Ergebnis führt und welche steuerlichen Folgen sich daraus ergeben.

Die Ausgestaltung von letztwilligen Verfügungen bedarf stets einer sorgfältigen vorherigen zivilrechtlichen und steuerlichen Prüfung.

2.3.6 Nachweis der Erbenstellung – Der Erbschein in Deutschland

Der Erbschein dient den Erben dazu, sich als Erben auszuweisen. Nach dem Tod des Erblassers ist für Dritte oft nicht verlässlich erkennbar, wer Erbe geworden ist. Der Erbschein soll hierüber Aufschluss geben. Er ist in Deutschland ein amtliches Zeugnis, das die Erben und – im Falle einer Erbengemeinschaft – den Anteil der Miterben am Nachlass ausweist. Ferner weist er Beschränkungen des Erbrechts aus wie etwa die Anordnung einer Testamentsvollstreckung oder einer Vor- und Nacherbschaft.

Die grundsätzliche Pflicht zur Vorlage eines Erbscheins besteht nicht, wenn nicht gesetzlich oder vertraglich etwas anderes festgelegt ist. Gesetzliche Regelungen gibt es insbesondere für Grundstücke. Gegenüber dem Grundbuchamt kann der Nachweis, Erbe geworden zu sein, nur durch einen Erbschein erbracht werden. Etwas anderes kann gelten, wenn der Erblasser z. B. ein notariell beurkundetes Testament oder einen notariell beurkundeten Erbvertrag errichtet hat. In diesem Fall kann das Testament zusammen mit dem Eröffnungsprotokoll des Nachlassgerichts den Erbschein ersetzen. Hält das Grundbuchamt aber eine solche letztwillige Verfügung für unklar, kann es dennoch die Vorlage eines Erbscheins verlangen.

Vertragliche Regelungen gab es regelmäßig in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) mit Geldinstituten und Versicherungen, wonach es erforderlich war, das Erbrecht durch einen Erbschein nachzuweisen. Nach der aktuellen Rechtsprechung ist das pauschale Verlangen eines Erbscheins aufgrund von AGB unzulässig. Daher ist jetzt auch hier grundsätzlich ein notariell



beurkundetes Testament oder ein notariell beurkundeter Erbvertrag in Verbindung mit dem Eröffnungsbeschluss des Nachlassgerichts ausreichend, wenn nicht im Einzelfall Zweifel an der Erbberechtigung bestehen.

Schwierigkeiten gab es für den Erben immer dann, wenn der Erblasser Auslandsbezug hatte, z. B. durch eine Immobilie oder Bankvermögen in Spanien. Dann sah sich der mit einem deutschen Erbschein ausgestattete Erbe dem Problem ausgesetzt, dass im Ausland der von einem deutschen Gericht ausgestellte Erbschein nicht als Nachweis für die Erbschaft anerkannt wurde. Der Erbe, der über das im Ausland belegene Vermögen verfügen wollte, musste zusätzlich einen Erbnachweis nach dem jeweils geltenden nationalen Recht erbringen. Diese Schwierigkeiten werden nun durch das sogenannte Europäische Nachlasszeugnis (ENZ) vereinfacht (siehe dazu Kapitel „3 Europäische Erbrechtsverordnung (EU-ErbVO)“ auf Seite 216).

2.3.7 Häufige Fehler bei der Testamentsgestaltung

- ▶ **Keine Einsetzung von Erben:** Wenn ein Testament nur die Verteilung bestimmter Vermögenselemente bestimmt, jedoch kein Erbe eingesetzt wird, provoziert dies zumeist rechtliche Streitigkeiten über die Frage, wer in die Rechtsposition des Verstorbenen eintritt.
- ▶ **„Berliner Testament“:** Die Eheleute setzen sich gegenseitig als Erben und die Kinder als Schlusserben ein. Dabei wird ein entscheidender Nachteil oft übersehen: Der überlebende Ehepartner kann keine Abänderungen mehr vornehmen.
- ▶ **Testamentsvollstrecker:** Da junge Menschen mit geerbtem Vermögen nicht immer verantwortungsvoll umgehen, sollte man einen Testamentsvollstrecker einsetzen, der das Vermögen bis zu einem bestimmten Alter verwaltet.
- ▶ **Einsetzung eines Vor- und Nacherben:** Der Vorerbe hat nur einen sehr eingeschränkten Zugriff auf das geerbte Vermögen. Auch

steuerlich hält eine solche Konstruktion Fallstricke bereit, die man analysieren sollte, zum Beispiel, wenn es Kinder aus mehreren Ehen gibt.

- ▶ **Pflichtteilsansprüche** werden „gerne“ vergessen. Sie können dazu führen, dass das Testament dem oder den Erben die Entschädigung von Verwandten mit solchen Ansprüchen aufbürdet. In diesem Zusammenhang ist auf die EU-Erbrechtsverordnung zu achten, denn sie öffnet die Tür für die Anwendung des Erbrechts des Gastlandes, wobei erhebliche Unterschiede bei Pflichtteilsansprüchen möglich sind.
- ▶ **Erbengemeinschaften:** Werden mehrere Personen als Schluss-erben eingesetzt, birgt das Recht der Erben, die umgehende Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft zu verlangen, großes Konfliktpotenzial. Die Lösung: Man legt eine Teilungsrangordnung fest.
- ▶ **Einzeltestamente bei Ehegatten:** Hier ist zu berücksichtigen, dass der Ehepartner ohne Kenntnis des anderen sein Testament abändern kann.
- ▶ **Lebenspartner:** Das Erbrecht und auch das Erbschaftsteuerrecht sehen eine äußerst ungleiche Behandlung von Ehegatten und nicht verheirateten Lebenspartnern vor, weshalb eine sorgfältige Beratung und Planung für diese Konstellation dringend anzuraten ist.
- ▶ **Insolvente Erben / Behinderte Erben:** Erbt eine Person, die sich in wirtschaftlicher Schieflage befindet, so geht das geerbte Vermögen schnurstracks zu den Gläubigern. Erbt ein behindertes Kind, das vom Staat finanziell unterstützt wird, kann der Staat auf das Erbe zugreifen. Auf diese Folgen sollte man bei der Nachfolgeplanung achten.
- ▶ **Steuerrechtliche Optimierung:** Gerade bei der Nachfolgeplanung



kann eine intelligente Gestaltung den Erben viel Geld sparen. Das beginnt mit dem Wissen über Freibeträge sowie deren Bedingungen und geht bis hin zu einer vorausschauenden Miteinbeziehung der übernächsten Generation.

2.4 Übertragungen zu Lebzeiten

2.4.1 Schenkungen

Es gibt vielfältige Gründe, sein Vermögen oder bestimmte Vermögensgegenstände bereits zu Lebzeiten an diejenigen zu übertragen, die dieses Vermögen später sowieso erben sollen (sogenannte vorweggenommene Erbfolge).

Ein häufiger Grund ist bei hohen Vermögenswerten die steuerliche Optimierung der Nachfolgeregelung. Schenkungen und Erbschaften werden erbschaft- und schenkungsteuerlich gleich behandelt. Insbesondere gelten die gleichen Freibeträge. Erwerbe durch Schenkung und Erbschaft innerhalb von zehn Jahren werden zusammengerechnet. Verschenkt der Erblasser also mehr als zehn Jahre vor seinem Tod einen Teil seines Vermögens an seine späteren Erben, stehen die Freibeträge im Erbfall erneut zur Verfügung. Der Steuersatz wird für jeden Erwerb außerhalb der Zehnjahresfrist gesondert angewendet und ist damit unter Umständen niedriger, als ginge das gesamte Vermögen auf einmal über.

Erblasser bzw. Schenker dürfen jedoch niemals allein die steuerliche Optimierung im Auge haben. Schenkungen lösen auch erb- und sonstige zivilrechtliche Folgen aus, die berücksichtigt werden müssen. Eine gezielte Nachfolgeplanung und damit auch Schenkungen bedürfen sowohl steuerlicher als auch erbrechtlicher Prüfung, bei der Erblasser bzw. Schenker eine Abwägung zwischen steuerlichen Vorteilen und zivilrechtlichen Folgen vornehmen muss:

- ▶ Schenkungen können gegen verbindliche Ehegattentestamente und Erbverträge verstoßen und zu Unwirksamkeit oder Rückforderungsansprüchen im Erbfall führen.
- ▶ Schenkungen können im Falle des Todes innerhalb einer Zehnjahresfrist Pflichtteilergänzungsansprüche nicht bedachter Eltern, Kinder und Ehegatten auslösen.

- ▶ Schenkungen beinhalten das Risiko, dass es zu Konflikten des Begünstigten mit anderen nicht bedachten Angehörigen kommt. Schenkungen an Abkömmlinge können bei entsprechender Anordnung des Schenkers nach dessen Tod zu Ausgleichungspflichten unter den Erben führen.
- ▶ Schenkungen, bei denen sich der Schenker das Recht zur Nutzung oder Ertragsziehung (z. B. ein Wohnrecht oder einen Nießbrauch) am geschenkten Vermögenswert vorbehält, haben steuerliche und zivilrechtliche Folgen.
- ▶ Rückforderungsmöglichkeiten im Falle von Undank, Störfällen wie Überschuldung, Scheidung, Vorversterben, Eintritt der Sozialhilfebedürftigkeit etc. des Beschenkten müssen bedacht und geregelt sein.

2.4.2 Nießbrauch und Wohnrecht

Hat der Schenker nichts anderes mit dem Beschenkten vereinbart, ist der Gegenstand der Schenkung endgültig weitergegeben. Der Schenker hat keinerlei Anspruch und Verfügungsbefugnis mehr an dem verschenkten Gegenstand, z. B. an einem Grundstück. Dies kann vertraglich verhindert werden, indem sich der Schenker im Schenkungsvertrag an seinem früheren Eigentum eigene Rechte vorbehält. Die gängigsten Möglichkeiten sind der Nießbrauch und bei Wohnimmobilien auch das Wohnrecht. Diese Rechte werden bei der Eigentumsübertragung durch eine Eintragung im Grundbuch gesichert.

Das Wohnrecht gibt dem Schenker lediglich das Recht zum Wohnen, oft auch auf bestimmte Räumlichkeiten beschränkt.

Der Nießbrauch ist ein weitergehendes Recht. Der Schenker behält sich damit die vollständige wirtschaftliche Nutzung auch weiterhin vor. Er kann das gesamte Objekt selbst bewohnen oder auch vermieten und dabei die Einnahmen für sich selbst nutzen.



Die Unterhaltungspflichten für die gewöhnlichen Unterhaltungskosten bleiben in beiden Fällen grundsätzlich beim Schenker, außerordentliche Unterhaltungskosten, die nicht mit dem gebrauchsgemäßen Verschleiß zusammenhängen, beim Beschenkten, es sei denn, der Schenkungsvertrag beinhaltet eine anderslautende Vereinbarung.

Wie auch die Ausgestaltung von Testamenten und Erbverträgen bedarf die genaue Ausgestaltung von Schenkungen – v. a. mit vorbehaltenen Rechten – einer sorgfältigen vorherigen zivilrechtlichen und steuerlichen Prüfung. Neben erbschaft- und schenkungsteuerlichen Folgen können Schenkungen auch ertragsteuerliche Konsequenzen haben, die es im Vorwege des Abschlusses einer solchen Vereinbarung abzuklären gilt.

3 Europäische Erbrechtsverordnung (EU-ErbVO)

3.1 Überblick

Am 17.08.2015 ist die EU-ErbVO in Kraft getreten. Bis dahin sahen sich Erblasser mit Auslandsbezug bzw. deren Erben folgenden Hauptproblemen ausgesetzt:

- ▶ Welches Recht kommt zur Anwendung?
- ▶ Wie wird der Nachweis über den Tod des Erblassers im Ausland geführt?

Diese Probleme wurden durch das sogenannte Internationale Privatrecht (kurz IPR) gelöst. Das IPR regelt, welches Privatrecht (z. B. deutsch, französisch, spanisch, englisch) in einem Fall mit Auslandsbezug Anwendung findet.

Die Bezeichnung "Internationales Privatrecht" ist allerdings etwas irreführend. Hierbei handelt es sich entgegen dem ersten Anschein nicht um „*internationales*“ Recht, sondern um nationales Recht, das internationale Sachverhalte regelt. Ebenfalls wurden auf europäischer Ebene in einzelnen Bereichen des Privatrechts Harmonisierungen der Rechtsordnungen beschlossen. Für die Regelung, welches Recht in einem Fall mit Auslandsbezug anwendbar war, wurden sogenannte Kollisionsnormen geschaffen. Hierbei wurde auf

den Sachverhalt abgestellt. Dann erfolgte eine entsprechende rechtliche Zuordnung.

Beispielsweise wurde auf den Nachlass eines in Deutschland lebenden Spaniers generell das spanische Erbrecht angewandt, da das deutsche IPR auf die Staatsangehörigkeit des Erblassers abstellte. Dadurch war im deutschen Recht eine klare Regelung getroffen. Einige europäische Länder trafen entsprechende Regelungen (u. a. Österreich), andere wiederum gingen einen anderen Weg und stellten z. B. auf den Wohnsitz bzw. den gewöhnlichen Aufenthalt des Erblassers ab (z. B. Frankreich).

Für den Fall, dass der deutsche Erblasser seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Frankreich hatte, kam es dazu, dass das in Deutschland vorhandene Vermögen nach deutschem Erbrecht und das in Frankreich vorhandene Vermögen nach französischem Erbrecht beurteilt wurde (Nachlassspaltung). Dies führte im Einzelfall zu vielen Problemen, da das französische Erbrecht und das deutsche Erbrecht sehr unterschiedlich sind (Pflichtteile, gesetzliche Erbquoten, Erbnunwürdigkeit, etc.).

Welches Recht Anwendung findet, richtete sich bis zur Einführung der EU-ErbVO nach der Staatsangehörigkeit des Erblassers. Die EU-ErbVO knüpft nun für die Frage, welches nationale Erbrecht anwendbar ist, nicht mehr an die Staatsangehörigkeit des Erblassers an, sondern an dessen letzten gewöhnlichen Aufenthalt.

3.2 Regelungsbereich und ausgenommene Bereiche der EU-ErbVO

Der Anwendungsbereich der EU-ErbVO umfasst die Rechtsnachfolge von Todes wegen. Dies beinhaltet jede Form des Übergangs von Vermögenswerten, Rechten und Pflichten von Todes wegen aufgrund gewillkürter oder gesetzlicher Erbfolge. Weitere Regelungen sind:

- ▶ Eintritt des Erbfalls
- ▶ Erbfähigkeit
- ▶ Enterbung und Erbnunwürdigkeit



- ▶ Haftung für Nachlassverbindlichkeiten
- ▶ Teilung des Nachlasses
- ▶ Ausgleichung und Anrechnung
- ▶ Erbenstellung und Vermächtnisse
- ▶ Rechte und Pflichten verbunden mit der Erbmasse, insbesondere Annahme und Ausschlagung
- ▶ Rechtsstellungen der Erben, Testamentsvollstrecker und anderer Nachlassverwalter
- ▶ Beschränkungen der Testierfreiheit, insbesondere Pflichtteilsansprüche

Ausgenommen von der Verordnung sind Rechtsgebiete, die zwar Bezug zum Nachlassfall haben, jedoch nicht direkt dem Erbrecht zugeordnet werden, z. B. Steuerrecht, Zollrecht, verwaltungsrechtliche Angelegenheiten, Personenstand, Geschäftsfähigkeit, Verschollenheit, eheliches Güterrecht, Unterhaltsrecht und Formgültigkeit mündlicher Verfügungen.

3.3 Inkrafttreten und Folgen

Die Verordnung ist am 17.08.2015 in Kraft getreten, seit dem Stichtag dürfen keine zuwiderlaufenden nationalen Gesetze verabschiedet werden. Anwendung findet sie auf Personen, die am oder nach dem 17.08.2015 verstorben sind. Rechtswahlen in schon bestehenden Testamenten oder Erbverträgen sind und bleiben wirksam.

3.4 Wesentlicher Inhalt

Grundsätzlich wird nun zur Ermittlung des anwendbaren Erbrechts an den letzten gewöhnlichen Aufenthalt des Erblassers angeknüpft. Eine anderweitige Rechtswahl ist jedoch möglich und wird in Fällen mit Auslandsbezug empfohlen. Die Zuständigkeit der Gerichte richtet sich folglich ebenfalls nach dem letzten gewöhnlichen Aufenthalt des Erblassers. Durch eine Rechtswahl können deutsche Erblasser für den Fall ihres Todes die Anwendung ausländischen

Erbrechts (z. B. des Rechts der Balearen) verhindern und die Anwendung deutschen Erbrechts herbeiführen.

Durch die EU-ErbVO wird eine EU-weite Anerkennung und Vollstreckbarkeit der Titel gesichert.

Außerdem ist durch die EU-ErbVO eine neue Art des Nachweises der Erbenstellung eingeführt worden, nämlich das sog. Europäische Nachlasszeugnis (ENZ). Bisher forderte jeder europäische Mitgliedsstaat eine eigene Nachweisbescheinigung der Erben gegenüber z. B. Gerichten, Behörden, Banken usw. In Deutschland wurde dies durch den Erbschein sichergestellt.

Das ENZ vereinfacht nun die Erbabwicklung in den Ländern der Europäischen Union mit Ausnahme von Dänemark, Irland und Großbritannien. Es ermöglicht Erben, aber auch anderen an einer Erbsache Beteiligten (z. B. Testamentsvollstreckern), ihre Legitimation nicht nur in Deutschland, sondern auch in anderen EU-Mitgliedstaaten nachzuweisen. Ein in Deutschland ausgestelltes ENZ kann also z. B. auch in Spanien eingesetzt werden und muss dort von Behörden, Gerichten und Banken als Erbnachweis anerkannt werden.

Zu beachten ist die unterschiedliche Geltungsdauer von Erbschein und ENZ: Während der deutsche Erbschein zeitlich unbefristet gültig ist, hat das ENZ grundsätzlich eine Geltungsdauer von nur sechs Monaten. Unter bestimmten Voraussetzungen kann die Gültigkeit auf Antrag verlängert werden.

Beispiel: Wenn v. a. Immobilien in Deutschland sowie auf Mallorca vorhanden sind, kann in Deutschland für die dort belegenen Immobilien ein Erbschein und für die mallorquinischen Immobilien ein ENZ beantragt werden.



3.5 Gewöhnlicher Aufenthalt und Rechtswahl

3.5.1 Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts

Nach deutschem Recht wird der Wohnsitz in § 7 BGB definiert. In der Praxis fallen Wohnsitz und der gewöhnliche Aufenthalt regelmäßig zusammen. Problematisch ist, dass die EU-ErbVO keine eigene Definition des gewöhnlichen Aufenthaltes bereitstellt und so (vorerst) nur auf eine Definition des Europäischen Gerichtshofes im Falle einer Sorgerechtsstreitigkeit verwiesen werden kann:

Unter dem gewöhnlichen Aufenthalt ist „... der Ort zu verstehen, der Ausdruck einer gewissen sozialen und familiären Integration des Kindes ist. Hierfür sind insbesondere die Dauer, die Regelmäßigkeit und die Umstände des Aufenthalts in einem Mitgliedsstaat sowie die Gründe für diesen Aufenthalt und den Umzug der Familie in diesen Staat, [...], Ort und Umstände der Einschulung, die Sprachkenntnisse sowie die familiären und sozialen Bindungen des Kindes in dem betreffenden Staat zu berücksichtigen. Es ist Sache des nationalen Gerichts, unter Berücksichtigung aller tatsächlichen Umstände des Einzelfalls den gewöhnlichen Aufenthalt des Kindes festzustellen.“ (EuGH, C — 523/07; NJW 2009, 1868)

Dieser Ausspruch, der in einem Sorgerechtsstreit und nicht in einer Erbangelegenheit ergangen ist, macht deutlich, dass die Rechtslage unklar ist, sodass künftig hinsichtlich dieser Definition mit Rechtsprechung zu rechnen ist.

3.5.2 Problemfälle

Problemfälle des gewöhnlichen Aufenthaltes entstehen v. a. beim Auseinanderfallen von Wohn- und Arbeitsort, Grenzpendlern und doppeltem Wohnsitz. Hierbei sind jeweils die tatsächlichen Umstände des Einzelfalls maßgeblich.

3.5.3 Rechtswahl

Der Erblasser kann nach der EU-ErbVO den gesamten Nachlass mit einer Rechtswahl dem Recht des Staates unterwerfen, dessen Staatsangehörigkeit er besitzt. Dadurch eröffnet sich dem Erblasser ein Ausweg aus unbekanntem, eventuell nicht interessenkonformem, ausländischen Recht.

Ehepartnern mit unterschiedlicher Staatsangehörigkeit eröffnet diese Rechtswahlmöglichkeit eine Vielzahl an erbrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten. Daraus ergibt sich aber auch, dass ein erhöhter Beratungsbedarf notwendig wird.

Vor dem Hintergrund der Nachteile des überlebenden Ehegatten durch das spanische bzw. mallorquinische Erbrecht ist die Rechtswahl sehr zu empfehlen. Sie ist, falls ein gemeinschaftliches Testament errichtet oder Erbvertrag geschlossen werden soll und der gewöhnliche Aufenthalt in Spanien liegt, sogar zwingend notwendig, da das Gemeinspanische Recht (Art. 669, 1271 CC) generell letztwillige gemeinsame Verfügungen verbietet. Das mallorquinische Recht erlaubt zwar eine „*Universalschenkung*“ (Art. 8 I CDCB) mit erbrechtlicher Bindung und öffentlicher Beurkundung und auch einen Erbvertrag, allerdings kein gemeinsames Testament.

Da Testamente grundsätzlich privatschriftlich verfasst werden können, kann auch eine damit einhergehende Rechtswahl privatschriftlich erfolgen. Außerdem ist die Beurkundung solcher letztwilligen Verfügungen mit Rechtswahl – wie die Beurkundung von Testamenten grundsätzlich auch – vor einem spanischen wie auch einem deutschen Notar möglich. Allerdings ist der spanische Notar bei deutscher Rechtswahl regelmäßig weniger erfahren als deutsche Notare. Außerdem ist zusätzlich spanisches Ortsrecht bei einer Beurkundung in Spanien zu befolgen.

Die Rechtswahl muss eine Beschränkung auf das Heimatland des Erblassers beinhalten. Mehrstaatlern stehen dabei mehrere Wahlmöglichkeiten zur Verfügung. Gewählt werden kann auch das Erbrecht eines Nicht-EU-Staates. Hingegen kann nicht das Recht des gewöhnlichen (oder lebenslangen) Aufenthaltes gewählt werden. Dieses kann sich nur daraus ergeben, dass der gewöhnliche Aufenthalt verlagert wird.

Beispiel: A ist in Spanien geboren und spanischer Staatsbürger, lebt 30 Jahre in Deutschland, vier Monate vor seinem Tod zieht er wieder zurück nach Spanien: Deutsches Erbrecht ist nicht wählbar.



Die Rechtswahl muss ausdrücklich durch letztwillige Verfügung geschehen. Ein Widerruf oder eine Änderung der Rechtswahl ist möglich. Der Widerruf führt dazu, dass sich das anwendbare Recht wieder nach dem gewöhnlichen Aufenthaltsort richtet.

Formulierungsbeispiel für eine Rechtswahl:

„Die Europäische Erbrechtsverordnung bestimmt, dass sich das Recht, nach dem ein Erblasser beerbt wird, nach dem Ort seines letzten gewöhnlichen Aufenthalts richtet. Es besteht daher die Gefahr, dass eine ausländische Rechtsordnung zur Anwendung kommt. Dies soll in jedem Fall vermieden werden. Hiermit wähle ich deshalb für die Erbfolge in mein gesamtes Vermögen das deutsche Recht.“

4 Spanische und balearische Steuerbelastung

Nicht nur das Erbrecht, auch das Erbschaftsteuerrecht belohnt enge Verwandtschaft, zumindest auf den Balearen: Die Region hat die spanienweit günstigsten Erbschaftsteuertarife für die nächsten Verwandten. Weitere Besonderheiten, die sich aus der spanischen, balearischen und mallorquinischen Legislation ergeben:

- ▶ Erbschaft wird zum Teil anders besteuert als Schenkung.
- ▶ Auch Nichtresidenten haben unter bestimmten Voraussetzungen ein Recht auf regionale Steuersätze.
- ▶ Die Schenkung löst auch Einkommensteuer beim Schenker aus.
- ▶ Der Vermögenszuwachs des Erblassers ist steuerfrei.
- ▶ Nießbrauch kann die Steuerlast bei Erbschaft senken.
- ▶ Die im mallorquinischen Recht vorgesehene „Erbschaft zu Lebzeiten“ wird steuerlich anerkannt.

Im Folgenden legen wir die Grundsätze der spanischen und balearischen Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie die Besonderheiten im Detail dar.

4.1 Grundsätze der Erbschaft- und Schenkungsteuer auf den Balearen

Wenn ein deutscher Steuerberater von der Erbschaftsteuer spricht, meint er immer auch die Schenkungsteuer. In Spanien hingegen gelten für diese Steuern teilweise unterschiedliche Regeln. Dies gilt auch für die Balearen, wo die Regionalregierung aufgrund ihrer Kompetenzen für die nächsten Verwandten in der Erbschaft- und Schenkungsteuer eigene Steuersätze eingeführt hat. Hier beträgt der günstigste Steuersatz bei einer Erbschaft 1 %, bei einer Schenkung 7 %. Die Freibeträge sind generell gering (max. 50.000,00 € bei der Erbschaftsteuer, sofern keine besonderen Umstände vorliegen).

Wer nicht den so genannten Verwandtschaftsgruppen I und II angehört (Definition siehe unten), bezahlt nach einer weitaus ungünstigeren Tabelle, die der staatlichen sehr ähnlich ist. Darüber hinaus gilt seit einer kleinen Steuerreform auf den Balearen nicht mehr der bis dahin angewendete Pauschaltarif von 1 % bei der Erbschaftsteuer für die Gruppen I und II. Das „berühmte 1 Prozent“ ist nur noch bis 700.000,00 € anzuwenden und zudem den Multiplikationskoeffizienten unterworfen, d.h. seit 2015 fließt das Vorvermögen des Erben auch bei den Gruppen I und II in die Berechnung mit ein.

Die Verwandtschaftsgruppen definieren sich wie folgt:

Gruppe I: Abkömmlinge unter 21 Jahren (Kinder, Enkelkinder, ...).

Gruppe II: Direkte Verwandte der absteigenden Linie (21 J. oder mehr) (Kinder, Enkel, ...), direkte Verwandte der aufsteigenden Linie (Eltern, Großeltern, ...), Ehepartner sowie Partner in eingetragenen Lebensgemeinschaften.

Gruppe III*: Blutsverwandte der Seitenlinie 2. und 3. Grades (Geschwister, Onkel, Tanten, Nichten, Neffen), eingeheiratete Verwandte der aufsteigenden und absteigenden Linie (Stiefvater/-mutter, Stiefsohn/-tochter, Schwiegereltern, Schwiegersohn/-tochter).

Gruppe III:** Eingeheiratete Verwandte der Seitenlinie 2. und 3. Grades (Schwager, Ehepartner von Onkel, Tanten, Nichten, Neffen).



Gruppe IV: Verwandte der Seitenlinie 4. Grades (Cousins), entferntere Verwandte, Nichtverwandte.

Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer Balearen:

Allgemeine Tabelle der für die Verwandtschaftsgruppen III und IV:

Bemessungsgrundlage	Steuerbetrag Gesamt	Überschießender Betrag	Steuersatz
0,00 €	0,00 €	8.000,00 €	7,65 %
8.000,00 €	612,00 €	8.000,00 €	8,50 %
16.000,00 €	1.292,00 €	8.000,00 €	9,35 %
24.000,00 €	2.040,00 €	8.000,00 €	10,20 %
32.000,00 €	2.856,00 €	8.000,00 €	11,05 %
40.000,00 €	3.740,00 €	8.000,00 €	11,90 %
48.000,00 €	4.692,00 €	8.000,00 €	12,75 %
56.000,00 €	5.712,00 €	8.000,00 €	13,60 %
64.000,00 €	6.800,00 €	8.000,00 €	14,45 %
72.000,00 €	7.956,00 €	8.000,00 €	15,30 %
80.000,00 €	9.180,00 €	40.000,00 €	16,15 %
120.000,00 €	15.640,00 €	40.000,00 €	18,70 %
160.000,00 €	23.120,00 €	80.000,00 €	21,25 %
240.000,00 €	40.120,00 €	160.000,00 €	25,50 %
400.000,00 €	80.920,00 €	400.000,00 €	29,75 %
800.000,00 €	199.920,00 €	Darüber hinaus	34,00 %

Tabelle 23: Erbschaft-/Schenkungsteuer Balearen Gruppen III und IV

Erbschaftsteuer Balearen: Tabelle für die Verwandtschaftsgruppen I und II

Bemessungs- grundlage	Steuerbetrag Gesamt	Überschießender Betrag	Steuersatz
0,00 €	0,00 €	700.000,00 €	1,00 %
700.000,00 €	7.000,00 €	300.000,00 €	8,00 %
1.000.000,00 €	31.000,00 €	1.000.000,00 €	11,00 %
2.000.000,00 €	141.000,00 €	1.000.000,00 €	15,00 %
3.000.000,00 €	291.000,00 €	Darüber hinaus	20,00 %

Tabelle 24: Erbschaftsteuer Balearen Gruppen I und II

Schenkungsteuer Balearen: Für die Gruppen I und II gilt eine komplexe Formel, deren Ergebnis jedoch simpel ist, nämlich ein pauschaler Steuersatz von 7 %, auf den keine Multiplikationskoeffizienten anzuwenden sind.

Erbschaftsteuer Balearen: Tabelle der Multiplikationskoeffizienten

Vorvermögen	Gruppen I und II	Gruppe III*	Gruppe III**	Gruppe IV
0 bis 400.000,00 €	1,0000	1,2706	1,6575	1,7000
400.000,01 bis 2.000.000,00 €	1,0500	1,3341	1,7000	1,7850
2.000.000,01 bis 4.000.000,00 €	1,1000	1,3977	1,7850	1,8700
Über 4.000.000,00 €	1,2000	1,5247	1,9550	2,0400

Tabelle 25: Erbschaftsteuer Balearen Multiplikationskoeffizienten



Erbschaft/Schenkungssteuer Staat: Allgemeine Tabelle

Die staatlichen Steuersätze kommt für ein Nichtresidenten aus Nicht-EU-Staaten zur Anwendung sowie für jene spanischen Regionen, die keine eigenen Steuersätze beschlossen haben. Hinweis: Die Tabelle ist sehr ähnlich der allgemeinen balearischen Tabelle, die Unterschiede ergeben sich aus geringfügig abweichenden Bemessungsgrundlagen (linke Spalte).

Bemessungsgrundlage	Steuerbetrag Gesamt	Überschießender Betrag	Steuersatz (%)
0,00 €	0,00 €	7.993,46 €	7,65 %
7 993,46 €	611,50 €	7.987,45 €	8,50 %
15.980,91 €	1.290,43 €	7.987,45 €	9,35 %
23.968,36 €	2.037,26 €	7.987,45 €	10,20 %
31.955,81 €	2.851,98 €	7.987,45 €	11,05 %
39.943,26 €	3.734,59 €	7.987,46 €	11,90 %
47.930,72 €	4.685,10 €	7.987,45 €	12,75 %
55.918,17 €	5.703,50 €	7.987,45 €	13,60 %
63.905,62 €	6.789,79 €	7.987,45 €	14,45 %
71.893,07 €	7.943,98 €	7.987,45 €	15,30 %
79.880,52 €	9.166,06 €	39 877,15 €	16,15 %
119.757,67 €	15.606,22 €	39 877,16 €	18,70 %
159.634,83 €	23.063,25 €	79.754,30 €	21,25 %
239.389,13 €	40.011,04 €	159.388,41 €	25,50 %
398.777,54 €	80 655,08 €	398.777,54 €	29,75 %
797.555,08 €	199.291,40 €	Darüber hinaus	34,00 %

Tabelle 26: Erbschaft/Schenkungssteuer Staat Allgemein

Schenkungsteuer Balearen / Erbschaft- und Schenkungsteuer Staat: Tabelle der Multiplikationskoeffizienten

Vorvermögen	Gruppen I und II	Gruppe III*	Gruppe III**	Gruppe IV
0 bis 400.000,00 €	1,0000	1,5882	1,9500	2,0000
400.000,01 bis 2.000.000,00 €	1,0500	1,6676	2,0000	2,1000
2.000.000,01 bis 4.000.000,00 €	1,1000	1,7471	2,1000	2,2000
Über 4.000.000,00 €	1,2000	1,9059	2,3000	2,4000

Tabelle 27: Erbschaft/Schenkungsteuer Multiplikationskoeffizienten

4.2 Rechenbeispiel

Um zu veranschaulichen, wie diese Tabellen funktionieren, ein Beispiel ohne Anrechnung des ohnehin geringfügigen Freibetrags: Erbe der Gruppe III* z.B. Schwester) auf den Balearen, Erbmasse 1.000.000,00 €, Vorvermögen 500.000,00 €. Laut Tabelle ergibt sich a priori eine Steuersumme von 267.920,00 €, berechnet wie folgt: 199.920,00 € auf 800.000,00 € laut Tabelle + 34 % von 200.000,00 € = 68.000,00 €. Nun wird der korrekte Multiplikationskoeffizient ermittelt. Laut Vorvermögen (500.000,00 €) und Verwandtschaftsgruppe (III*) beträgt der Koeffizient 1,6676. Mit diesem ist das vorläufige Ergebnis (Steuerbetrag laut Tabelle) zu multiplizieren, um die endgültige Steuerlast zu ermitteln: 267.920,00 € x 1,6676 € = 446.783,39 €. Das bedeutet, dass sich in diesem Beispielfall für eine Erbschaft im Wert von 1.000.000,00 € eine Erbschaftsteuer von rund 44,68 % ergibt.



4.3 Anwendung regionaler Steuersätze auf Nichtresidenten

Die balearischen Steuersätze können auch von Nichtresidenten in Anspruch genommen werden, sofern die Mehrheit der in Spanien zu besteuern den Güter auf den Balearen liegt. Die diesbezügliche Neuregelung per 1. Januar 2015 hat allerdings auch zu einer komplexen Situation geführt, was die Berechnung und Einreichung der Steuer betrifft. Grundsätzlich gibt es für einen Nichtresidenten je nach Steuerwohnsitz des Erblassers/Schenkers sowie dem eigenen Wohnsitz (EU oder Nicht-EU) und der Lage der vererbten/geschenkten Güter nun drei Optionen:

- ▶ Einreichung der Erklärung bei der balearischen Steuerbehörde (ATIB) mit balearischen Steuersätzen.
- ▶ Einreichung der Erklärung bei der staatlichen Steuerbehörde (AEAT) mit staatlichen Steuersätzen.
- ▶ Einreichung der Erklärung bei der staatlichen Steuerbehörde (AEAT) mit balearischen Steuersätzen.

Die Komplexität setzt sich bis zur Bewertung der versteuerten Güter fort, für eine korrekte Durchführung ist Kompetenz geboten.

Auch die Fristen sind unterschiedlich: Sechs Monate haben die Erben Zeit, um ihre Erbschaftsteuererklärung einzureichen. Bei einer Schenkung beträgt die Frist lediglich einen Monat.

Es gibt aber auch Übereinstimmungen: Die Verjährung beträgt bei beiden Steuern vier Jahre. Bis heute kursieren Meinungsverschiedenheiten darüber, ob die Verjährungsfrist bei einem Sterbefall im Ausland erst mit offizieller Bekanntmachung desselben gegenüber den spanischen Behörden zu laufen beginnt oder aber mit dem Datum des Ablebens. Aus unserer Praxiserfahrung ergibt sich: Die Verjährungsuhr beginnt mit dem Sterbedatum zu ticken.

4.4 Schenkung löst Einkommensteuer aus

Eine in Spanien besteuerte Schenkung löst Einkommensteuer aus. Anders als in Deutschland sind die so genannten „stillen Reserven“ (nicht realisierter Wertzuwachs eines Gutes oder Rechtes) in Spanien schon beim Schenkungsvorgang zu versteuern, und zwar vom Schenker. Vereinfachtes Beispiel: Eine Person erwirbt 1997 für 300.000,00 € ein Haus auf Mallorca. Im Jahr 2017 schenkt sie dieses Haus an einen Nachkommen, der Marktwert beträgt mittlerweile 1.000.000,00 €. Unabhängig von der Schenkungsteuer, die der Beschenkte zu bezahlen hat, muss der Schenker nun auf den Wertzuwachs von 700.000,00 € Einkommensteuer bezahlen, so als ob ein Verkauf stattgefunden hätte. (In der Praxis würde der Gewinn durch belegbare Investitionen sowie Korrekturkoeffizienten noch etwas gemindert).

4.5 Vermögenszuwachs des Erblassers ist steuerfrei

Anders verhält es sich, wenn dieselbe Person stirbt und dasselbe Haus nun im Zuge eines Erbes an den Nachkommen übergeht. Dieser bezahlt die Erbschaftsteuer auf den aktuellen Marktwert (1 Mio. €) und damit sind alle Steuerpflichten erfüllt. Anders als Deutschland verzichtet der spanische Staat auf eine Besteuerung des Wertzuwachses der Immobilie zwischen Erwerb und Übertragung durch Erbschaft. Diese Sonderregelung wird „*plusvalía del muerto*“ genannt, sinngemäß: der Gewinn des Verstorbenen. Es bedeutet auch, dass der Erbe bei einem Verkauf des Hauses lediglich den Gewinn zu versteuern hat, der sich aus der Differenz zwischen dem für die Erbschaftsteuer angesetzten Wert (1 Mio. €) und dem späteren Verkaufspreis ergibt.

4.6 Nießbrauch kann Steuerlast bei Erbschaft senken

Bei bestimmten Konstellationen kann es sich lohnen, eine Erwerbsformel in Betracht zu ziehen, die zu einer kompletten Eliminierung der Erbschaftsteuer führt. An ihre Stelle tritt entweder die Grunderwerb- oder aber die Schenkungsteuer. Die Formel gründet sich auf eine Bestimmung in der spanischen Steuergesetzgebung, wonach bei einem Erwerb mit gleichzeitigem Auseinanderfallen des vollständigen Eigentums in Nießbrauch und bloßes Eigentum die spätere Wiederherstellung des vollständigen Eigentums mit jener Steuer zu belasten ist, die



seinerzeit beim Auseinanderfallen angewendet wurde (Ausnahme: Erwerb mit Umsatzsteuer – in diesem Fall wird im Erbfall Grunderwerbsteuer angewendet).

Beispiel: Eine Mutter und ihre beiden Kinder erwerben eine Immobilie in Spanien, wobei die Mutter den Nießbrauch erwirbt und die Kinder das bloße Eigentum erwerben (dieser getrennte Erwerb ist in Spanien möglich). Wenn die Mutter verstirbt, fällt ihr Nießbrauch den beiden Kindern zu. Statt Erbschaftsteuer, die für Nichtresidenten aus Nicht-EU-Staaten (z.B. Schweiz) oder aber bei bestimmten Verwandtschaftsverhältnissen (z.B. Geschwister) erheblich sein kann, löst dieser Vorgang nun jene Steuer aus, die beim Erwerb bezahlt wurde, in diesem Fall Grunderwerbsteuer.

4.7 „Erbchaft zu Lebzeiten“

Eine Kuriosität des mallorquinischen Gesetzbuches kann eine beträchtliche Steuerersparnis bei Schenkungen bewirken. Es handelt sich um ein „*Nachfolgeabkommen*“ zwischen dem künftigen Erblasser und einem künftigen Erben und stellt eine Art vorgezogene Erbschaft oder Vermächtnis unter einer Reihe von Voraussetzungen und Bedingungen dar. Seit kurzem akzeptiert die spanische Finanzverwaltung diesen Vorgang steuerlich als Erbe, d.h. die paktierte Übertragung von Gütern oder Rechten wird besteuert, als ob es sich um eine Erbschaft handelt, nur eben ohne Verstorbenen.

Dies hat angesichts der für die Verwandtschaftsgruppen I und II sehr günstigen balearischen Erbschaftsteuer die Möglichkeit eröffnet, zu Lebzeiten faktische Schenkungen an nahe Familienangehörige (Kinder, Ehepartner) bis zu einer gewissen Höhe zu einem weit niedrigeren Steuersatz als die 7 % Schenkungsteuer vorzunehmen. Darüber hinaus fällt keine Einkommensteuer auf den Wertzuwachs des übertragenen Gutes an, wie dies bei einer Schenkung normalerweise geschehen würde.

Die balearische Steuerbehörde ATIB hatte sich zunächst auf den Standpunkt gestellt, dass nur Personen mit balearischem Bürgerrecht („*vecindad balear*“) diese Formel beanspruchen können, was die spanische Staatsbürgerschaft voraussetzt. Mittlerweile akzeptiert ATIB diese Art der Veranlagung auch bei

ausländischen Mallorca-Residenten. Man muss lediglich einen Notar finden, der diese Meinung teilt, denn bezüglich der Frage, ob Ausländer das mallorquinische Nachfolgeabkommen („*pacte successorii*“) nutzen können, herrscht bei den Notaren der Insel aktuell keine Einigkeit.

Ähnliche Nachfolgeabkommen mit identischen Steuervorteilen gibt es auch auf Ibiza und Formentera, nicht jedoch auf Menorca.

5 Deutsche Erbschaftsteuer für spanische Erbmasse

5.1 Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

Bei der deutschen Erbschaftsteuer wird ebenfalls zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht differenziert. Diese Unterscheidung ist wichtig für die Abgrenzung des einzubeziehenden Vermögens und ggf. die anzuwendenden Freibeträge.

Die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht greift nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, wenn entweder der Erblasser / Schenker, der Erbe / Beschenkte oder beide als Inländer i.S.d. ErbStG anzusehen ist. Hierunter fallen vor allem Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland. Daneben gehören hierzu auch Personen, die ihren inländischen Wohnsitz vor nicht mehr als fünf Jahren aufgegeben haben. Liegt unbeschränkte Steuerpflicht vor, ist das weltweit vorhandene Vermögen in die Berechnung der deutschen Erbschaftsteuer einzubeziehen.

Ist keine der beteiligten Personen Inländer im erbschaftsteuerlichen Sinne, können sich dennoch erbschaft- und schenkungsteuerliche Folgen ergeben, sofern Inlandsvermögen vererbt bzw. verschenkt wird. Hierzu gehören z.B. eine in Deutschland belegene Immobilie sowie Anteile an in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, wenn eine Mindestbeteiligung von 10 % besteht.

Für die weiteren Ausführungen wird auf Personen abgestellt, die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind und entweder eine spanische Immobilie direkt besitzen oder an einer deutschen / spanischen Kapitalgesellschaft mit Immobilienvermögen beteiligt sind.



5.2 Mitteilungs- und Steuererklärungspflichten

Der Erbe / Beschenkte sowie der Schenker sind verpflichtet, dem zuständigen deutschen Finanzamt innerhalb von drei Monaten den steuerpflichtigen Erwerb schriftlich anzuzeigen. Hierbei sind diverse Angaben aufzunehmen, z.B. Personendaten, Verwandtschaftsverhältnis, Gegenstand und Wert des Erwerbs etc. (siehe § 30 ErbStG). Ist ein deutscher Notar in den Vermögensübergang eingeschaltet, erfolgt diese Mitteilung durch diesen.

Sollte definitiv keine Steuer anfallen, da der steuerpflichtige Vermögensübergang den jeweiligen Freibetrag offenkundig nicht übersteigt, sind i.d.R. keine weiteren Schritte notwendig. In allen anderen Fällen (z.B. auch, sofern Zweifel hinsichtlich der steuerlichen Folgen bestehen) ist eine Erbschaftsteuererklärung einzureichen. Hierbei ist zu beachten, dass ggf. auf Anforderung des Finanzamtes die selbst errechnete Erbschaftsteuer innerhalb eines Monats nach Abgabe der Steuererklärung – also vor Erlass des Steuerbescheides – vom Steuerpflichtigen zu entrichten ist.

5.3 Bewertung von spanischem Immobilienvermögen

Für die Bewertung sind die deutschen Vorschriften im Bewertungsgesetz maßgeblich. Diese sind einheitlich auf inländisches wie auch auf ausländisches Vermögen anzuwenden. Bei Immobilien ist zum einen darauf abzustellen, ob es ein unbebautes oder bebautes Grundstück ist. Zum anderen richtet sich die Bewertung nach der Art der Nutzung.

5.4 Freibeträge und Steuersätze

In Abhängigkeit vom Verwandtschaftsverhältnis zwischen Erblasser / Schenker und Erbe / Beschenkten bestimmen sich Steuerklasse und in der Folge Freibetrag und Steuersätze:

- ▶ Steuerklasse I: Ehegatte / Lebenspartner, Kinder, Enkelkinder, Eltern / Großeltern bei Erwerb von Todes wegen

- ▶ Steuerklasse II: Eltern / Großeltern soweit nicht Steuerklasse I, Geschwister, Nichten und Neffen, Stiefeltern, Schwiegerkinder, Schwiegereltern und der geschiedene (Ehe-)Partner
- ▶ Steuerklasse III: alle übrigen Erwerber

Steuerklasse	Wer	Freibetrag
I	Ehegatte / Lebenspartner	500.000,00 €
	Kinder / Kinder verstorbener Kinder	400.000,00 €
	Enkelkinder	200.000,00 €
	Übrige Personen der Steuerklasse I	100.000,00 €
II	Alle Personen der Steuerklasse II	20.000,00 €
II	Übrige Personen der Steuerklasse III	20.000,00 €

Tabelle 28: Erbschaftsteuer Freibeträge

Welcher Steuersatz zur Anwendung kommt, richtet sich zum einen nach der Steuerklasse und zum anderen nach der Höhe des vererbten / geschenkten Vermögens:

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis einschließlich...	Steuerklasse		
	I	II	III
75.000,00 €	7,00 %	15,00 %	30,00 %
300.000,00 €	11,00 %	20,00 %	30,00 %
600.000,00 €	15,00 %	25,00 %	30,00 %
6.000.000,00 €	19,00 %	30,00 %	30,00 %
13.000.000,00 €	23,00 %	35,00 %	50,00 %
26.000.000,00 €	27,00 %	40,00 %	50,00 %
über 26.000.000,00 €	30,00 %	43,00 %	50,00 %

Tabelle 29: Erbschaftsteuer Steuersätze



Bitte beachten:

Im Regelfall trägt der Erbe bzw. der Beschenkte die Steuer. Sollte bei einer Schenkung der Schenker die Steuer übernehmen, ist dies wiederum eine Schenkung und der steuerpflichtige Betrag ist entsprechend zu erhöhen.

5.5 Berücksichtigung von Vorerwerben

Bei Berechnung der Erbschaft-/ Schenkungsteuer sind Vorerwerbe der letzten zehn Jahre von der gleichen Person zu berücksichtigen. Zum besseren Verständnis ein kurzes Beispiel:

Vater V hat seinem Sohn S vor drei Jahren ein Bankguthaben von 500.000,00 € geschenkt. Nach Abzug des Freibetrags von 400.000,00 € war auf den verbleibenden Betrag von 100.000,00 € Schenkungsteuer i.H.v. 11.000,00 € zu zahlen, die S fristgerecht beglichen hat.

Nun hat sich V entschlossen, S auch die Ferienwohnung auf Mallorca zu überschreiben. Für diese wurde nach den deutschen Bewertungsvorschriften ein Wert von 2 Mio.€ ermittelt. Zur Berechnung der Erbschaftsteuer sind beide Erwerbe zusammenzurechnen (2,5 Mio. €) und hiervon der Freibetrag von 400.000,00 € abzuziehen. Für den gesamten steuerpflichtigen Erwerb von 2,1 Mio. € ergibt sich somit Schenkungsteuer i.H.v. 399.000,00 €. Der bereits geleistete Betrag wird abgezogen, so dass S noch einen Betrag von 388.000,00 € an das Finanzamt zahlen muss.

5.6 Steuerbefreiung für Betriebsvermögen

Wird Betriebsvermögen verschenkt oder vererbt, so unterliegt dies grds. der gleichen Steuerbelastung wie z.B. Barvermögen oder ein Aktiendepot. Bei Erfüllung der Voraussetzungen i.S.d. § 13a, 13b, 13c ErbStG kann allerdings zumindest eine teilweise Steuerbefreiung erreicht werden. Inwieweit diese Vorschriften bei spanischem Immobilienvermögen zur Anwendung kommen, ist im Einzelfall zu prüfen.

6 Anrechnung gemäß deutschem Erbschaftsteuergesetz

Zwischen Deutschland und Spanien gibt es kein Doppelbesteuerungsabkommen für Erbschaft-/ Schenkungsteuerzwecke. Sollte bei der Übertragung von spanischen Immobilien oder Anteilen an Gesellschaften mit spanischen Immobilien sowohl spanische als auch deutsche Steuer anfallen, kann – bei unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland – eine doppelte Besteuerung nur nach den nationalen deutschen Vorschriften vermieden werden.

Gemäß § 21 ErbStG wird bei unbeschränkter Erbschaft-/ Schenkungsteuerpflicht auf Antrag die ausländische Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet. Dabei ist die im Ausland geleistete Steuer durch geeignete Unterlagen wie z.B. Steuerbescheid nachzuweisen. Die Anrechnung kann maximal bis zu der auf das Auslandsvermögen entfallenden deutschen Steuer erfolgen. Ist ausländische Erbschaftsteuer in mehreren Ländern angefallen, so ist eine länderweise Betrachtung notwendig.

7 Effektive Doppelbesteuerung bei Bankkonten

Die Anrechnungsmöglichkeit besteht jedoch nur für bestimmte Vermögensarten (z.B. ausländisches Grundvermögen), nicht aber für Bankguthaben (Geldvermögen). Das ergibt sich aus § 121 BewG i.V.m. § 21 Abs. 2 ErbStG. Somit entsteht hier eine echte Doppelbesteuerung, die dadurch etwas abgemildert wird, dass diese Steuer als Nachlassverbindlichkeit berücksichtigt werden kann.

In einem Grundsatzurteil (Rechtssache C-67/08, Block) hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) entschieden, dass bei grenzüberschreitenden Erbfällen eine Doppelbesteuerung in mehreren Staaten der Europäischen Union nicht gegen die EU-Grundfreiheiten verstößt.

Der Fall, über den der EuGH zu richten hatte, stellte sich wie folgt dar: Die in Deutschland lebende Frau Block war Alleinerbin einer im Jahr 1999 in Deutschland verstorbenen Person, die dort ihren letzten Wohnsitz hatte. Der Nachlass bestand im Wesentlichen aus Kapitalvermögen, dessen größerer Teil bei Finanzinstituten in Spanien angelegt war. Für das in Spanien angelegte Vermögen bezahlte Frau Block die spanische Erbschaftsteuer. Obwohl die



Steuerpflichtige die Anrechnung derselben auf die deutsche Erbschaftsteuer beantragte, gestattete das Finanzamt lediglich, die in Spanien entrichtete Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Eine Anrechnung der spanischen Erbschaftsteuer nach § 21 Abs. 1 ErbStG komme nicht in Betracht, da es sich bei den Kapitalforderungen gegen Finanzinstitute in Spanien nicht um Auslandsvermögen gem. § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 121 BewG handle. Die dabei auftretende doppelte Besteuerung sei hinzunehmen.

Der EuGH sagt dazu in seinem Urteil: „... Dieser Steuernachteil habe seine Ursache aber darin, dass die beiden betroffenen Mitgliedstaaten (Spanien und Deutschland) ihre Besteuerungsbefugnis parallel zueinander ausgeübt haben und zwar so, dass der eine (Deutschland) sich dafür entschieden hat, auf die Kapitalforderung dann die deutsche Erbschaftsteuer zu erheben, wenn der Gläubiger seinen Wohnsitz in Deutschland hat, während der andere (Spanien) die Entscheidung getroffen hat, auf solche Forderungen die spanische Erbschaftsteuer dann zu erheben, wenn der Schuldner der Kapitalforderung in Spanien ansässig ist.“

Bis heute sind im Rahmen des Gemeinschaftsrechtes keine Maßnahmen gesetzt worden, um solche Situationen zu vermeiden. Daraus folgt nach Ansicht des EuGH, dass die Mitgliedstaaten über eine gewisse Autonomie in diesem Bereich verfügen und deshalb nicht verpflichtet sind, ihr eigenes Steuersystem den Systemen der anderen Mitgliedsstaaten anzupassen, namentlich die sich aus der parallelen Ausübung ihrer Besteuerungsbefugnisse ergebende Doppelbesteuerung zu beseitigen und so in einem Fall wie dem geschilderten die Anrechnung der Erbschaftsteuer zu ermöglichen, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem Wohnsitzstaat des Erben bereits entrichtet wurde.

Als Konsequenz dürfen daher Bankguthaben im EU-Ausland doppelt mit Erbschaftsteuer belastet werden. Dies führt in der Spitzenbelastung – bei spanischen Bankguthaben – bei der Steuerklasse I (z.B. Kinder oder Ehegatte) zu einer Gesamtbelastung von 58,56 %. In der Steuerklasse III bzw. IV kann die Belastung in der Spitze 90,8 % betragen.

I. Resümee für die Gestaltung

Dieses Buch richtet sich insbesondere an Investoren, die auf Mallorca bzw. in Spanien eine Immobilie erwerben wollen und dabei zwischen den beiden folgenden Kriterien entscheiden: Einerseits erfolgt der Erwerb als Ferienimmobilie zur ausschließlichen privaten Nutzung durch die Familie und unterliegt damit im Wesentlichen den Entscheidungskriterien der „*emotionalen Rendite*“. Andererseits erfolgt der Erwerb immer mehr unter den Aspekten der rein monetären Betrachtung, die durch die Vermietung als Wohn- und/oder Ferienimmobilie an fremde Dritte erreicht werden kann. Bei Anfragen steht meist die Frage nach der optimalen Gestaltungsform im Mittelpunkt, d.h. erwirbt man die Immobilie als „*juristische Person*“ oder als „*natürliche Person*“?

Die Autoren haben in den vorherigen Kapiteln die Lebenszyklen Erwerb, Nutzung, Verkauf und Erben/Verschenken dargestellt. Wenn man den Vorgang des „*Erwerbs*“ betrachtet, erkennen wir, dass kaum Unterschiede entstehen, wenn man die Immobilie als „*natürliche*“ oder „*juristische*“ Person erwirbt. Die wesentlichen Unterschiede liegen in den Lebenszyklen „*Nutzung*“, „*Verkauf*“ und „*Erben/Verschenken*“ im Hinblick auf die jeweiligen Steuern, die in Spanien und Deutschland anfallen. Um zu einem Resümee zu kommen, müssen wir den jeweiligen „*Nutzen*“ bei den folgenden Steuerarten nochmals zusammenfassend betrachten.

1 Eigentum als juristische Person

1.1 GmbH - Besteuerung während der Nutzung

Gemäß dem spanischen Nichtresidentengesetz muss eine EU-Kapitalgesellschaft, die Eigentümerin einer zu Wohnzwecken vermieteten Immobilie ist (dabei spielt keine Rolle, ob das zu eigenen Wohnzwecken oder zur Vermietung an fremde Dritte geschieht), die Mieteinnahmen mit dem Modelo 210 je Quartal – am 20. des Folgemonats des Quartals – deklarieren und versteuern. Die Einnahmen und Kosten sind nach den Vorschriften des spanischen Körperschaftsteuergesetzes zu behandeln. Auf den ermittelten Gewinn ist jedoch die spanische Nichtresidentensteuer in Höhe von aktuell 19% zu bezahlen. Die Einkünfte aus der Vermietung in Spanien sind in Deutschland bei der GmbH



steuerpflichtig. Sollte keine angemessene Miete gezahlt werden, kann ein fiktiver Vermögensvorteil als verdeckte Gewinnausschüttung der Besteuerung bei der GmbH und den Gesellschaftern entstehen. Die rechtlichen Folgen der neuen BFH-Rechtsprechung vom vergangenen Jahr bzgl. der Kostenmiete – die vom BFH als angemessene Miete definiert wurde – sind zu berücksichtigen. Eine Vermietung unter der Kostenmiete scheint nach der neuen Rechtsprechung ohne zusätzliche Belastung durch verdeckte Gewinnausschüttungen nicht möglich.

1.2 S.L. - Besteuerung während der Nutzung

Für eine S.L., die mit einer deutschen GmbH zu vergleichen ist, muss wie in Deutschland eine Buchhaltung erstellt werden. Die kompletten handelsrechtlichen und steuerlichen Vorschriften sind ebenfalls zu erfüllen, d.h. die Abgabe einer Handels- und Steuerbilanz mit den entsprechenden Steuererklärungen. Dazu gehören: Anmeldung beim Finanzamt (Model 036), die Körperschaftsteuererklärung (Modelo 200), Kontrollerklärung von Umsätzen über 3.000,00 € (Modelo 347) und Vorschriften wie die Erstellung von Büchern für das Handelsregister (Libro de contable, de Socios, de Actas). Der Mieter muss nach spanischen Vorschriften eine marktübliche Miete zahlen. Die rechtlichen Folgen der neuen BFH-Rechtsprechung vom vergangenen Jahr bzgl. der Kostenmiete sind in Deutschland zu berücksichtigen. Die deutsche Finanzverwaltung legt die Kostenmiete rein nach deutschen Vorschriften fest. Eine Vermietung unter der Kostenmiete scheint nach der neuen Rechtsprechung ohne zusätzliche Belastung durch verdeckte Gewinnausschüttungen nicht möglich.

1.3 S.L. und GmbH - Besteuerung bei der Veräußerung

Wenn die Immobilie veräußert wird, erfolgt die Besteuerung in der S.L. mit 25 %. Bei der Ausschüttung aus der S.L. an den Gesellschafter in Deutschland erfolgt ein spanischer Quellensteuereinbehalt in Höhe von 15 %, der bei der Festsetzung der Ausschüttung an den Gesellschafter nach dem Teileinkünfteverfahren in Deutschland angerechnet wird. Die Gesamtsteuerbelastung liegt dann bei ca. 46 %. Weiterhin empfehlen wir aufgrund der gesetzlichen Ausschlussfrist, dass die Anträge gemäß der Vorschriften nach § 27 Abs. 8 KStG bzgl. der Einlagerückgewähr gestellt werden, da aufgrund des BMF-Schreibens v. 04.04.2016 auch Nennkapitalerstattungen von der Vorschrift erfasst werden.

Wenn die Immobilie einer deutschen GmbH gehört, wird der Veräußerungsgewinn in Spanien nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes ermittelt, aber mit dem Steuersatz für Nichtresidenten in Höhe von 19 % versteuert. Die Besteuerung der Veräußerung in der GmbH unterliegt den deutschen Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes. Die in Spanien gezahlten 19 % werden in Deutschland bei der GmbH in jener Höhe angerechnet, wie sie nach deutschen Regeln in Spanien zu zahlen wären.

2 Eigentum als „natürliche Person“

2.1 Einkommensteuer während der Selbstnutzung

Die Besteuerung eines „*fiktiven Nutzungswertes*“ wird durch Artikel 24.5 des Einkommensteuergesetzes für Nichtresidenten und durch Artikel 87 des Einkommensteuergesetzes für natürliche Personen geregelt. Die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Nutzungswertes ist 1,1 % des Katasterwertes (Valor Catastral). Von der so ermittelten Bemessungsgrundlage sind ab dem 01. Januar des Folgejahres Steuern in Höhe von 19 % zu bezahlen. Nach den deutschen Vorschriften werden selbstgenutzte Ferienhäuser im Ausland genau so behandelt wie selbstgenutzte Einfamilienhäuser in Deutschland. Es erfolgt somit in Deutschland keine Besteuerung der laufenden Nutzung.

2.2 Einkommensteuer während der Vermietung an Dritte

Wird eine Immobilie in Spanien zu Wohnzwecken vermietet, erfolgt die Ermittlung in etwa so wie die deutsche Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Einnahmen sind als Erlöse zu berücksichtigen. Die Ausgaben sind – wie in Deutschland die Werbungskosten – in Abzug zu bringen. Allerdings gibt es bei der Berücksichtigung der Kosten (Werbungskosten) zahlreiche Unterschiede zur deutschen Handhabung, die wir in diesem Buch ausführlich beschreiben.

Auf die ermittelte Bemessungsgrundlage sind seit dem 01. Januar 2016 Steuern in Höhe von 19 % zu zahlen. Den deutschen Steuerbehörden ist es völlig egal, wie die Spanier die hier beschriebenen Einkünfte behandeln. In Deutschland sind die spanischen Einkünfte mit der Anlage „V“ zu erklären. Maßgeblich sind



ausschließlich die deutschen Vorschriften zur Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten. Besteht grundsätzlich Gewinnerzielungsabsicht, so kann es bei negativen Einkünften zu einer Einkommensteuererstattung in Deutschland kommen, obwohl sich die Immobilie in Spanien befindet.

2.3 Einkommensteuer bei der Veräußerung

Wenn die Immobilie veräußert wird, ist auf den ermittelten Gewinn in Spanien eine Nichtresidentensteuer in Höhe von 19 % zu zahlen. Diese Steuerlast gilt für selbstgenutzte und vermietete Immobilien. Eine steuerfreie Veräußerung ist für Nichtresidenten in Spanien nicht möglich. Bei der deutschen Einkommensteuer wird bei einer Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist von 10 Jahren der Regelsteuersatz erhoben. Erfolgt die Veräußerung nach 10 Jahren, fällt nur in Spanien eine Einkommensteuer an. In Deutschland ist der Vorgang dann steuerfrei. Resümierend ist festzuhalten, dass bei den Gestaltungsstrategien ein erwähnenswerter Unterschied zugunsten des Erwerbs als „natürliche Person“ vorliegt, da beim Erwerb als „juristische Person“ kein steuerfreier Verkauf möglich ist.

3 Zwischenresümee - Ertragsteuern für „juristische“ und „natürliche“ Person

Das Zwischenresümee beziehen wir auf die Gliederungspunkte 1. und 2. und beschränken uns vorerst auf die Ertragsteuern (Einkommen- und Körperschaftsteuer). Wenn die Immobilie, wie beschrieben, mit einer zwischengeschalteten juristischen Person, sei es eine deutsche GmbH oder eine spanische S.L., erworben wird, haben wir in Spanien umfangreiche Vorschriften zu beachten, die gegenüber dem Erwerb als „natürliche Person“ zu höheren Kosten bei der Pflege der Daten und den zu erstellenden Erklärungen für die Einkommen- und/oder Körperschaftsteuer führen. Diesen erhöhten Kosten steht unserer Kenntnis nach kein entsprechender Nutzen gegenüber.

Unabhängig davon liegt das eigentliche Problem aber nicht in Spanien, sondern in Deutschland. Durch die neuen BFH-Urteile zur Höhe der Kostenmiete soll das eingesetzte Kapital eine Rendite von ca. 6 % erwirtschaften. Wir gehen

hier nicht auf die angenommene Verzinsung ein, die unserer Kenntnis nach derzeit bei Immobilien nicht zu erwirtschaften sind, sondern schildern die Konsequenzen. Bei der Nutzung durch den Anteilseigner oder einer nahestehenden Person müssen diese die „Kostenmiete“ lt. BFH an die spanische S.L. oder die deutsche GmbH zahlen. Diese Miete muss dann aus versteuertem Geld überwiesen werden. Durch diese hohe Miete entstehen in der S.L. oder GmbH wieder Gewinne, die in der Gesellschaft versteuert werden. Möchte man die in der Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Gewinn wieder ausschütten, erfolgt eine weitere Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren. Unser vorläufiges Fazit lautet: Der Steuerpflichtige, der sich für dieser Struktur entscheidet, beweist damit eine hochpatriotische Gesinnung, da er versteuertes Geld nochmals einem kompletten Besteuerungskreislauf unterwirft.

4 Vermögensteuer

Nachdem zwischen Spanien und Deutschland das DBA zum 01. Jan. 2013 geändert wurde, fällt bei Immobiliengesellschaften (hier S.L. oder GmbH) auch spanische Vermögensteuer an. Vergleicht man nunmehr die beiden Erwerbsvorgänge als „natürliche“ oder „juristische“ Person, sind die Belastungen vom Prinzip her gleich. Es gibt nur eine einzige Ausnahme, nämlich wenn bei der „deutschen“ Gesellschaft ein Aktivvermögen vorhält, welches höher ist als das spanische Immobilienvermögen. Ebenso besteht eine Gestaltungsmöglichkeit im Hinblick auf den Vermögensteuerwert der Immobilie. Für eine „natürliche Person“ ist dies der Erwerbswert, im Fall der „juristischen Person“ würde der Wert der Anteile laut Vermögensteuergesetz angesetzt, was für Nichtresidenten einen größeren Spielraum mit sich bringt, um Darlehen gegen die Steuerlast in Stellung zu bringen.

5 Erbschaftsteuer

Aufgrund der Verurteilung durch den EuGH musste Spanien die Ungleichbehandlung zwischen spanischen und EU-Bürgern abschaffen. Das führt dazu, dass für nächste Verwandte auf den Balearen ab dem 01. Januar 2016 Erbschaftsteuern gelten, die niedriger sind als die in Deutschland. Da die spanische Erbschaftsteuer in Deutschland insoweit angerechnet werden kann, wie deutsche Erbschaftsteuer angefallen wäre, sind Strukturen aus Gründen einer Reduzierung der Erbschaftsteuer nicht mehr sinngebend. Resümierend



ist festzuhalten, dass bei der Erbschaftsteuer kein erwähnenswerter Unterschied zwischen den Gestaltungsalternativen Erwerb als „*juristische*“ oder „*natürliche*“ Person vorliegt.

6 Schenkungsteuer

Anders als in Deutschland gelten in Spanien bei der Schenkungsteuer andere Steuersätze und gesetzliche Regelungen. Der Schenkungssteuersatz beträgt auf den Balearen pauschal 7 % (sieben). Im ersten Schritt hört sich das attraktiv an. Man muss aber bedenken, dass der Schenkende auf die stillen Reserven, die zwischen Anschaffung und Schenkung entstehen, Einkommensteuer zu zahlen hat. Für den Beschenkten gilt der Übertragungswert zum Zeitpunkt der Schenkung, unabhängig davon, ob es sich um eine „*natürliche*“ oder „*juristische*“ Person handelt, als neue Anschaffungskosten. Resümierend ist festzuhalten, dass bei der Schenkungssteuer kein Unterschied zwischen den Gestaltungsalternativen Erwerb als „*juristische*“ oder „*natürliche*“ Person vorliegt.

7 Finales Resümee

Nach unserem Zwischenresümee bezüglich der Betrachtung aus Sicht der Ertragsteuern (Einkommen- und Körperschaftsteuer) komplettieren wir das Bild um die evtl. Belastungen mit Vermögen-, Erbschaft- und/oder Schenkungssteuer.

Wir stellen aufgrund der vorherigen Erläuterungen fest, dass bei diesen Steuerarten keine Unterschiede zwischen der Belastung vorliegen, wenn man die Erwerbsformen über ein „*juristische*“ oder „*natürliche*“ Person betrachtet. Unser finales Resümee lautet somit: Will man Immobilien in Spanien erwerben, um diese für eigene oder fremde Wohnzwecke zu nutzen, ist nach heutigem Rechtsstand in der Regel der Erwerb als „*natürliche Person*“ zu empfehlen.

J. Digitale Wohn- und Ferienvermietung 4.0

Durch die Erfahrungen der European@ccounting – im folgenden EA genannt – von mittlerweile fast 20 Jahren mit Investitionen und laufender Betreuung im Bereich der Wohn- und Ferienvermietung konnten die folgenden entscheidungsrelevanten Handlungsfelder und Ansprüche der Mandantschaft lokalisiert werden:

- ▶ Der Investor benötigt einen Lotsen, der ihn durch die spanischen Steuer- und Rechtsgewässer mit deren Untiefen steuert.
- ▶ Durch Informationsaustausch und die Transparenzinitiative erhalten die Behörden in Spanien und Deutschland alle Daten. Somit müssen Unterlagen und Belege so aufbereitet werden, dass sie in beiden Ländern rechts- und steuerkompatibel nutzbar sind.
- ▶ Die Kommunikation zwischen dem deutschen und spanischen Steuerberater muss sinngemäß und nutzstiftend sein.
- ▶ Der Lotse muss die relevanten Gesetze in beiden Ländern kennen um die vorhandenen steuer- und rechtsfreundlichen Fahrpläne zu finden und zu befahren.
- ▶ Hohe Flexibilität, Einfachheit der Darstellung und jederzeitige Erreichbarkeit ist zu einem dauerhaften Anspruch geworden.

In Kenntnis dieser Ansprüche, denen die EA täglich durch den Rütteltest der Praxis ausgesetzt ist, entstand die unternehmerische Herausforderung, eine komplexitätsreduzierende Lösung zu finden. Gefragt ist eine Anwendung, die eine verwendbare Datenlage für zwei Steuersysteme liefert, kostengünstig ist und die wesentlichen o. a. Ansprüche erfüllt. Solche Lösungen sind heute nur durch den Einsatz von digitalen Instrumenten möglich. Da die EA im Jahr 2012 für die Entwicklung des „*Digitalen Finanz- und Rechnungswesen*“ den IT-Innovationspreis der Bundesrepublik Deutschland erhalten hat, sind grundlegende Kenntnisse über digitale Lösungen vorhanden, um eine rechtssichere Lösung zu managen und monitoren.

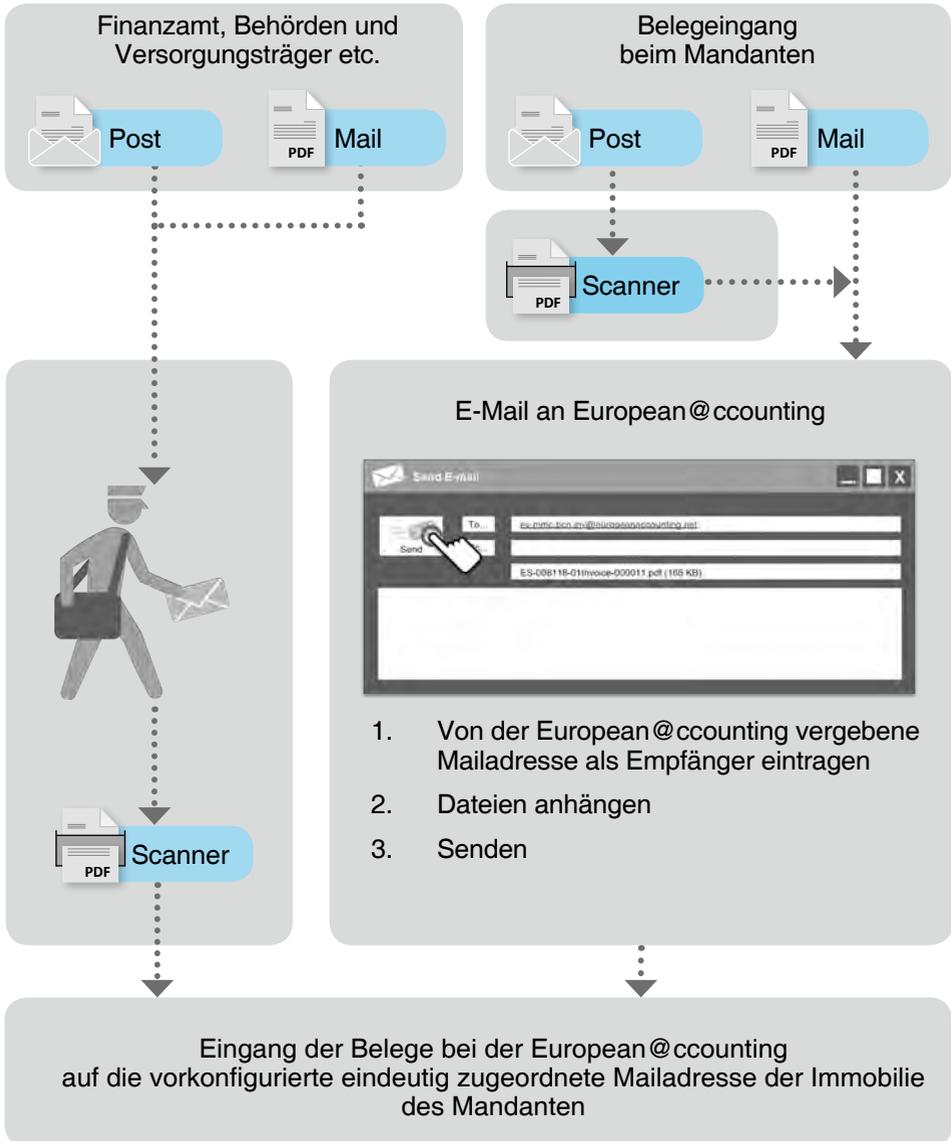


Bei vertiefender Analyse stellt man fest, dass das Wort „*Digitalisierung*“ zwar zu einem Modebegriff geworden ist, aber keineswegs mit einer eindeutigen Begriffsbestimmung belegt ist. Wenn man z.B. im Silicon Valley über Digitalisierung spricht, wird darunter etwas ganz anderes verstanden als in Spanien oder Deutschland. So sagt z.B. der Internet-Philosoph Evgeny Morozov: *„Die digitalen Technologien sind unsere beste Hoffnung, aber auch unser schlimmster Feind.“* Der US-Politikwissenschaftler Ian Bremmer sagt: *„Alles fliegt durcheinander, und jeder muss sich seinen Platz neu suchen.“* Ein McKinsey-Gutachten sagt: *„Die digitale Revolution ist kein Trend mehr, sondern eine fundamentale Umwälzung. Wie wir im 19. Jahrhundert eine Veränderung durch die industrielle Revolution hatten, haben wir jetzt eine Veränderung durch die Digitalisierung.“*

Die Deutschen hingegen lieben Crash-Propheten, die Waldsterben, Kurseinbrüche, Datenschutz und Hühnergrippe beschwören. Die Ruhe selbst liegt aber beim Thema Digitalisierung vor, obwohl die Gefahren dort wesentlich realer sind. Der mögliche digitale Umsetzungsgrad – ganz anders als im Silicon Valley – wird unserer Meinung nach nur rudimentär genutzt. So nehmen u.a. spanische und deutsche Finanzämter heute Steuererklärungen nur noch elektronisch entgegen, doch Belege müssen per Post hinterhergeschickt werden. Im deutschen elektronischen Elster-Portal der Finanzverwaltung gibt es keine Statusmeldung über den Sachstand der Bearbeitung. Diesen muss man telefonisch beim Amt abfragen. In Spanien ist aufgrund der schon beschriebenen *„Selbstveranlagung“* der Prozess der Bearbeitung völlig im Dunkeln. Rechtssicherheit liegt erst vor, wenn die Verjährungsfrist vorbei ist.

Die EA hat sich bei der Entwicklung ihrer neuen digitalen Lösung für die Wohn- und Ferienvermietung in Spanien von den o.a. Ansprüchen der Mandanten, Behörden und Beratern leiten lassen und den gesamten Prozess einer digitalen Diagnostik unterworfen. Dabei wurde eine Lösung erarbeitet, die eine optimierte betriebswirtschaftliche Steuerung ermöglicht und die steuerrechtlichen Anforderungen in beiden Ländern erfüllt. Auf den nächsten Seiten beschreiben wir die neue digitale Prozessorganisation von der Mandatsaufnahme bis zur finalen Ablage und dem Zugriff über das *„WuF-Portal“*.





Bei der Mandatsaufnahme werden einerseits alle notwendigen persönlichen Daten des Neumandanten erfasst. Dazu gehören u.a. die Erfassung der Heimatanschrift, Familienstand, deutsche und spanische Steuernummer, Bankverbindung(en) und Adressdaten des deutschen Steuerberaters. Andererseits sind die Vorschriften des spanischen Geldwäschegesetzes zu erfüllen, dazu gehört u.a. auch der Nachweis über die Herkunft der Gelder zum Erwerb der Immobilie.

Neben den persönlichen Daten werden die Daten der Immobilie erfasst. Dabei ist zwingend zu berücksichtigen, dass jede Immobilie in Spanien wie auch in Deutschland separat erfasst und auch mit einer eigenen Steuererklärung versehen werden muss. Zu den notwendigen Unterlagen und Angaben gehören u.a.: Kopie des Kaufvertrages, Belege über alle Erwerbsnebenkosten, Darlehensverträge, Kontoverbindung(en), Kopien der Bauabnahme, Wohnbarkeitsbescheinigung, Lizenz zur Ferienvermietung, letzter Grundsteuerbescheid und Beschreibung und Erläuterung über die beabsichtigte Art der Vermietung. Die Belege werden von der EA gescannt und dann u.a. für das zu erstellende Anlageverzeichnis verwendet. Weiterhin erhält die EA einen „Sichtzugang“ zu dem Bankkonto, wobei ebenfalls eines pro Immobilie eingerichtet werden sollte. Somit kann die EA u.a. bei der Bearbeitung die Zahlung der Steuerbeiträge ersehen und kontrollieren.

Neben dieser „Mandatsaufnahme“ erfolgt i.d.R. zeitgleich die Bewirtschaftung der Immobilie. Wenn der Immobilieneigentümer (Mandant) dann einen Einnahme- oder Ausgabebeleg für die Immobilie erhält, bearbeitet er diesen wie bisher, indem er die Rechnungshöhe und den -betrag kontrolliert und dann entweder die Zahlung auslöst oder den Zahlungseingang überprüft.

Bevor der Beleg dann final in Papierform abgelegt wird, scannt der Mandant den Beleg (jeden einzeln) mit einem handelsüblichen Scanner und sendet ihn dann an eine der Immobilie eindeutig zugeordneten EA-Emailadresse. Die EA – und auch der deutsche Steuerberater – benötigt im folgenden Bearbeitungsprozess die Belege nicht mehr in Papierform. Es sei denn, das Finanzamt fordert die Originalbelege an, was aber äußerst selten vorkommt.



2 Phase 2 - Belegfluss bei der European@ccounting

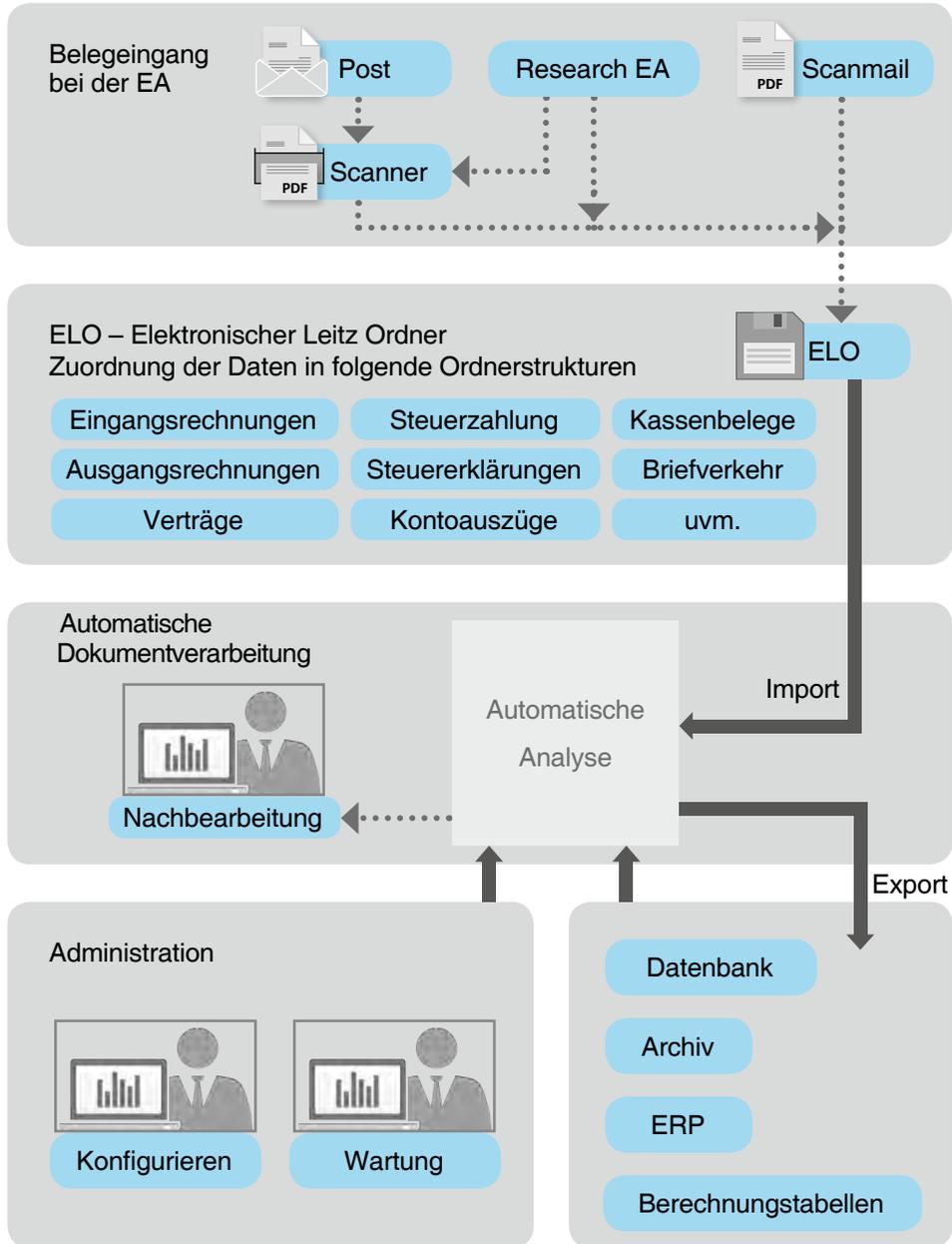


Abbildung 07: Digitale Lösung: Phase 2 - Belegfluss bei der European@ccounting

Nachdem der Beleg über die vorkonfigurierte Emailadresse bei der EA eintrifft, wird die Mail dem Unterordner der betreffenden Immobilie des Mandanten einem elektronischen Ordner (ELO - elektronischer Leitzordner) zugeordnet. Der zuständige Sachbearbeiter erhält eine Nachricht über den Eingang des Belegs, öffnet diesen und ordnet ihn dem zugehörigen Register zu. Das kann z.B. das Vertragsregister (z.B. Mietverträge), Steuererklärung oder allgemeiner Schriftverkehr sein.

Wenn es sich um Belege handelt, die direkten Einfluss auf die Besteuerung haben, werden diese über einen „Erkennungsscanner“ geleitet. Durch diesen wird der Beleg ausgelesen. Aufgrund der unterschiedlichen Qualitäten der Belege können nicht immer alle Daten des Belegs korrekt ausgelesen werden. Der Sachbearbeiter ergänzt dann die notwendigen Daten.

Während dieses Arbeitsvorgangs wird auch überprüft, ob die formalen Vorschriften für eine steuerliche Anerkennung der Rechnung vorliegen. Sollte das nicht der Fall sein, wird der Mandant informiert. Die Belege über die Einnahmen und Werbungskosten werden dann in die folgenden Tabellen übernommen:

Einnahmentabelle

ELO-Nr	Von	Bis	Einnahmen	Monat	Tage Vermietet
25	02.02.	12.02.	1.200,00 €	Januar	0
26	01.03.	15.03.	1.350,00 €	Februar	10
27	26.03.	02.04.	1.989,00 €	März	19
28	10.04.	17.04.	1.948,00 €	April	9
29	14.05.	21.05.	2.389,00 €	Mai	7
30	12.06.	17.06.	1.799,00 €	Juni	5

	Q1	Q2	Q3	Q4
Tage Vermietet	29	21	0	0
Einnahmen	3970,71 €	6704,28 €	0,00 €	0,00 €

Tabelle 30: Digitale Lösung: Einnahmentabellen



Werbungskostentabelle

Nr. (EB)	Beleg-Nr des Kunden	Lieferant	CIF	Rech-Nr	Datum
1	121	Ikea	D12345678	002010	14.01.15
2	007	Bauhaus	E98765432	016-16	05.03.16
3	453	Level Ele S.L.	B07061856	FF16-2329	10.03.16
4	D-422	Disgasoil S.L.	B-07509094	A23060	07.04.16
5	7756	Ferreterias	E-07878267	A418808	05.05.16

Konzept	Netto	IVA	Brutto	Abzugsfähig Q1	Abzug Q1
Büromöbel	532,20 €	111,76 €	643,96 €	0,00	0,0
Gartenteich	3.523,05 €	668,90 €	2.854,15 €	0,00	0,0
Internet	32,70 €	6,87 €	39,57 €	0,00	0,0
Heiz Öl	550,90 €	115,69 €	666,59 €	0,00	0,0
Sprühpistole		0,00 €	14,95 €	0,00	0,0
		Gesamt:	4.219,22 €		

Tabelle 31: Digitale Lösung: Werbungskostentabelle





3 Phase 3 - Kategorien der Werbungskosten

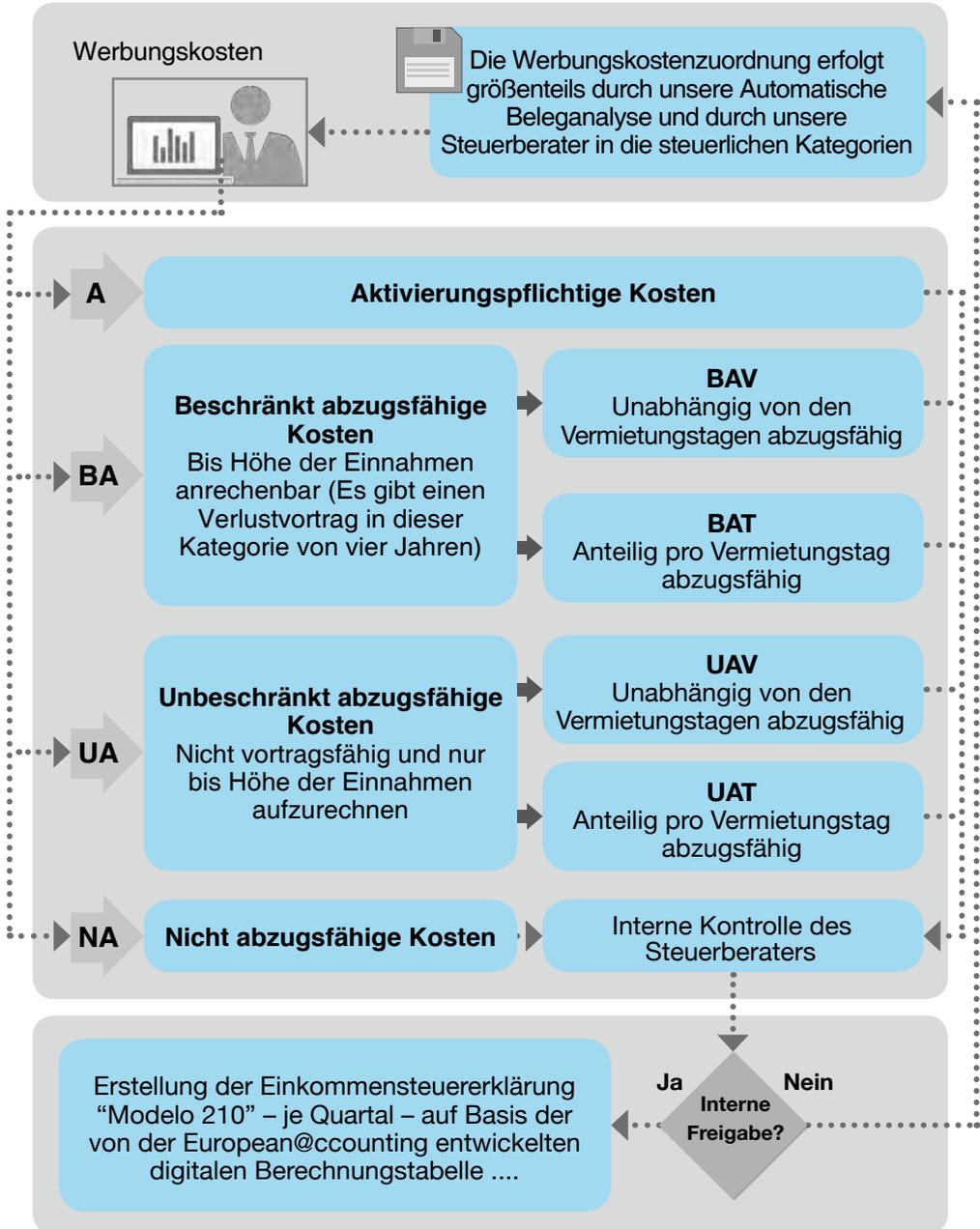


Abbildung 08: Digitale Lösung: Phase 3 - Kategorien der Werbungskosten

Die erstellte „*Werbungskostentabelle*“, die alle Angaben enthält die von den spanischen oder deutschen Steuerbehörden gefordert werden, wird vom Sachbearbeiter weiter bearbeitet.

Gemeinsam mit einem der EA-Steuerberater wird jede Position dieser „*Werbungskostentabelle*“ aufgerufen und die Beträge den entsprechenden Werbungskostenkategorien (s. dazu die nebenstehende Abbildung) zugeordnet. Diese Beträge werden dann durch eine entsprechende umfangreiche digitale Lösung in eine erste „*Entwurfs-Steuererklärung*“ eingefügt.

Der gleiche Prozess erfolgt mit den Beträgen aus der „*Einnahmentabelle*“. Diese Beträge werden dann ebenfalls der „*Entwurfs-Steuererklärung*“ zugeordnet. Der Aufbau dieser „*Entwurfs-Steuererklärung*“ wird in der folgenden Abbildung dargestellt.

Entwurfs-Steuererklärung

	Q1	Q2	Q3
N°5 Rendimientos integros	7.287,76 €	19.818,64 €	
N°7 Gastos deducibles	1.753,26 €	8.779,42 €	
N°7 Base imponible	5.534,50 €	11.039,22 €	
N°21 IRNR(%)	19,00 %	19,00 %	
N°22 Cuota integra	1.051,56 €	2.097,45 €	
N°24 Cuota Ley IRNR	1.051,56 €	2.097,45 €	
N°28 Cuota integra reducida	1.051,56 €	2.097,45 €	

Tabelle 32: Digitale Lösung: Entwurfs-Steuererklärung

Die dargestellte erste „*Entwurfs-Steuererklärung*“ ist damit aber keinesfalls vollständig, da die Beträge der Abschreibung (AfA - Absetzung für Abnutzung) noch nicht berücksichtigt sind. Wie wir im vorherigen Kapitel gelesen haben, sind die Beträge, die der Kategorie „*Aktivierungspflichtig*“ zugeordnet sind, noch nicht eingepflegt.



Der Sachbearbeiter öffnet nunmehr jeden Beleg aus der Bearbeitungstabelle „Aktivierungspflichtig“ und komplettiert die Daten um die notwendigen steuerlichen Angaben wie Anlageklasse, Nutzungsdauer und sonstige steuerrelevante Daten. Nachdem diese Grunddaten eingepflegt sind, werden sie in das „Anlageverzeichnis“ (s. folgende Abbildung) übernommen.

Anlageverzeichnis

Nr. (EB)	Datum der Anschaffung	Beleg-Nr des Kunden	Garantieablauf	Anlagenklasse	Bezeichnung
1	19.08.14	145	-	Haus	Gebäude
2	19.08.14	145	-	Grundstück	Grundstück
3	15.01.16	12	15.01.18	Wasserboiler	Elektrogerät
4	07.03.16	84	07.03.18	Fliegengitter	Möbel
5	24.04.16	77	24.04.18	Innenlampen	Möbel

Nutzungsdauer	Anschaffungskosten	Jährliche AfA	Tägliche AfA	AfA Q1	AfA Q2
33,33	206.246,40 €	6.188,01 €	16,91 €	524,12 €	1.048,24 €
0	177.753,60 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
10	796,18 €	79,62 €	0,22 €	6,74 €	0,00 €
10	2.971,76 €	297,18 €	0,81 €	0,00 €	57,44 €
10	2.940,57 €	294,06 €	0,80 €	0,00 €	0,00 €
Gesamt:				530,86 €	

Tabelle 33: Digitale Lösung: Anlageverzeichnis

Die „Entwurfs-Steuererklärung“ wird danach automatisiert um die Beträge der Abschreibung ergänzt.

Finale Komplettierung der „Entwurfs-Steuererklärung“

Durch die Darstellung und Beschreibung der spanischen Werbungskosten und der unterschiedlichen Werbungskostenkategorien wird deutlich, dass die Berechnung der steuerlichen Daten zwingend notwendig ist, auch wenn keine Steuererklärung einzureichen ist, da keine Zahllast entsteht.

Sollte man diese Berechnungen nicht vornehmen, können signifikante steuerliche Nachteile für den Steuerpflichtigen entstehen. Das betrifft einerseits die Möglichkeit der „Vortragsfähigkeit“ der entsprechenden „Werbungskosten“ auf die gesetzlich vorgeschriebenen vier Jahre. Andererseits wird die mögliche Reduzierung der Bemessungsgrundlage für die Gewinnermittlung bei einem Verkauf oder Erbe/Schenkung aufgrund der Zuschreibung der AfA – falls diese im jeweiligen Quartal nicht nutzbar ist – verschenkt.

Die Berücksichtigung der vortragsfähigen Werbungskosten und die Zuschreibung der nicht genutzten Abschreibungsbeträge hat unsere Programmierer vor eine große Herausforderung gestellt. Diese wurde in einer Weise gelöst, dass keine manuellen Handlungen notwendig sind, um die „Berücksichtigung“ zu sichern. Die entsprechenden „Überhänge“ werden in der digitalen Lösung der EA erfasst und in die „Entwurfs-Steuererklärung“ eingepflegt. Damit ist natürlich auch die Berücksichtigung in der finalen Steuererklärung gewährleistet.

HINWEIS: Sollte Ihr spanischer Steuerberater sagen: *„Wir brauchen dieses Quartal keine Steuererklärung einzureichen, da keine Einnahmen vorliegen und damit auch keine Zahllast entsteht“*, hat er Recht. Lassen Sie sich aber zur Sicherheit die Berechnungen vorlegen, um zu kontrollieren, ob die vortragsfähigen Werbungskosten und die nicht verbrauchte AfA für die Berechnung des Folgequartals festgehalten wurden. Sollte das nicht geschehen sein, kann das, wie beschrieben, signifikante steuerliche und somit finanzielle Nachteile auslösen.



4 Phase 4 - Steuererklärung, Freigabe und Zahlung

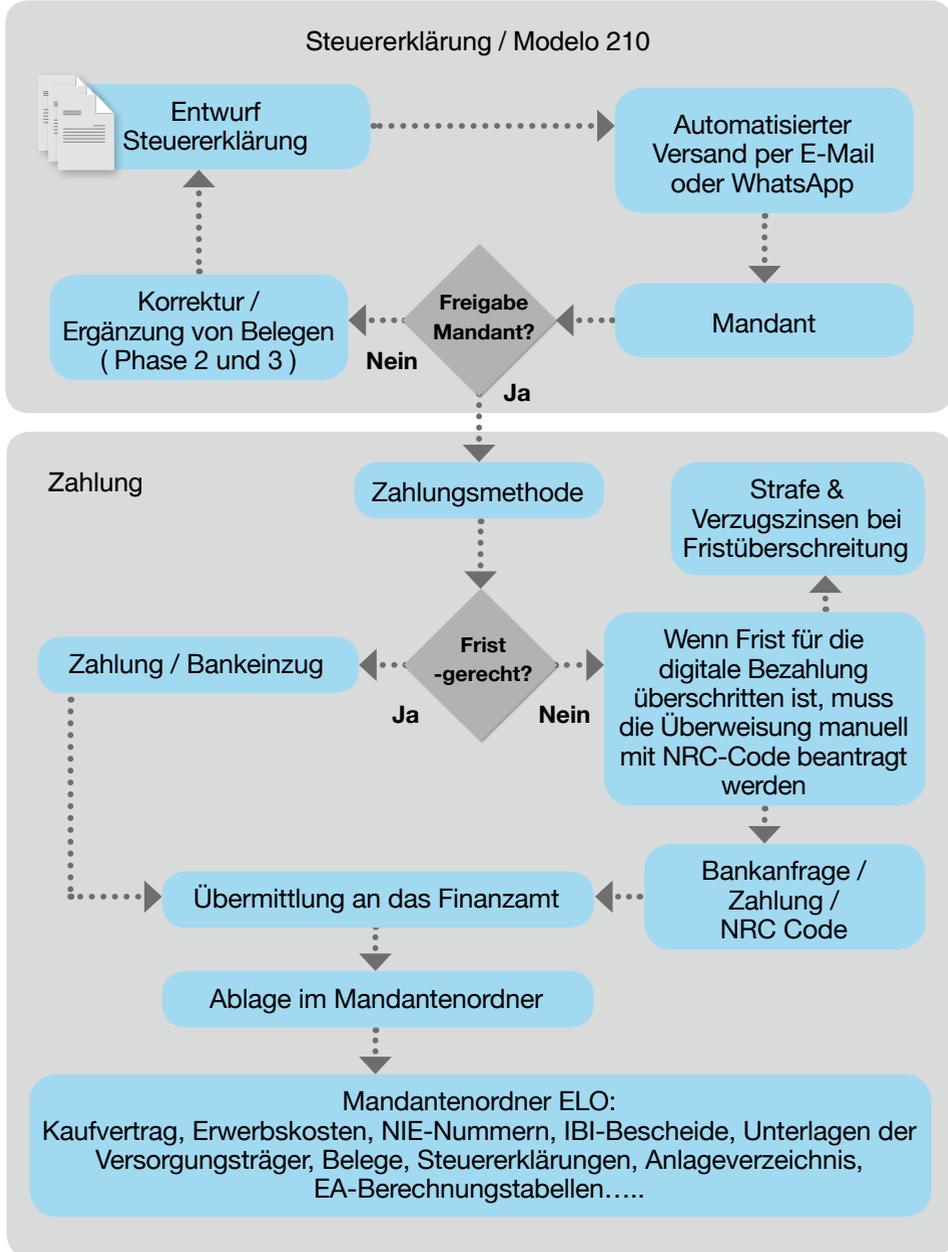


Abbildung 09: Digitale Lösung: Phase 4 - Steuererklärung, Freigabe und Zahlung

Nachdem nunmehr alle steuerrelevanten Daten für den jeweiligen Steuerzeitraum – das Quartal – erfasst sind, wird die „*Entwurfs-Steuererklärung*“ dem Mandanten zugesendet. Die Zusendung wird aus dem digitalen System heraus per Mail oder WhatsApp vorgenommen. Der Mandant sieht dann einerseits die „*Entwurfs-Steuererklärung*“, kann aber auch über seinen gesicherten Zugang über unser „*WuF-Portal*“ (Beschreibung im nächsten Kapitel) die Einnahmen- und Werbungskostentabellen und das Anlageverzeichnis einsehen und kontrollieren.

Zu diesem Vorgang gehört neben der Feststellung der Richtigkeit auch die Festlegung, wie die Steuer gezahlt werden soll. Wenn die Zahlung der errechneten Steuer elektronisch erfolgt, was kostengünstiger ist, muss die Freigabe bis spätestens 5 Tage vor Ablauf der Einreichungsfrist erteilt werden. Dann kann die Einreichung über das Bankinstitut des Mandanten veranlasst werden.

Wird die Frist überschritten, bedarf es der Beantragung eines eigenen individuellen NRC-Codes bei der Bank. Nur so kann danach mit Hilfe dieses Codes eine fristgerechte Zahlung der Steuer erfolgen. An dieser Stelle weisen wir aus Vorsichtsgründen nochmals daraufhin, dass es in Spanien nicht möglich ist, Fristverlängerungen für die Abgabe oder Zahlung zu erhalten.

Wenn der Mandant die „*Entwurfs-Steuererklärung*“ überprüft hat, erhält die EA eine entsprechende Nachricht über die Freigabe per Mail oder WhatsApp. Das Büro reicht dann die finale Steuererklärung beim Finanzamt ein und veranlasst die Zahlung über das Konto des Mandanten.

Nachdem diese finalen Schritte erfolgt sind, erhält der Mandant eine Statusmeldung mit dem Hinweis, dass alles ordnungsgemäss erledigt und abgelegt wurde. Der Einreichungsnachweis über die Steuererklärung und der Zahlungsnachweis über die gezahlte Steuer kann der Mandant dann über sein „*WuF-Portal*“ einsehen.



5 Phase 5 - WuF-Portal

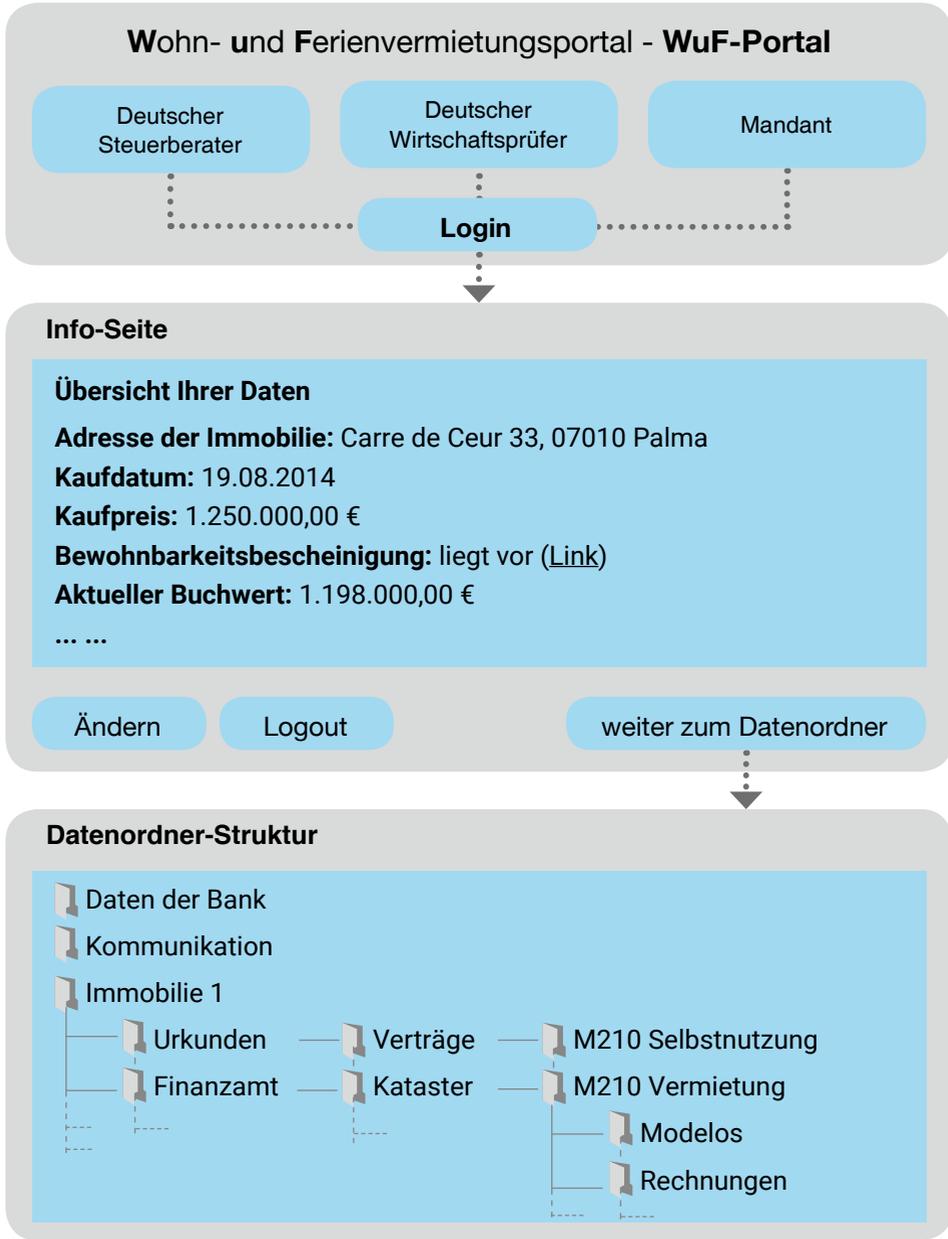


Abbildung 10: Digitale Lösung: Phase 5 - WuF-Portal

Nachdem wir in den vorherigen Kapiteln häufig das „*WuF-Portal*“ erwähnt haben, erläutern wir nunmehr, was sich hinter diesem Begriff verbirgt. Bei den fast vierzehnmonatigen Arbeiten an der Programmierung, Gestaltung und Optimierung der geschilderten Prozessstrukturen sowie der Umstellung der organisatorischen Abläufe bei der EA wurde den beteiligten Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern der Begriff „*Webportal der Wohn- und Ferienvermietung*“ zu lang. Aus **Wohn- und Ferienvermietung** wurde **WuF**, aus *Webportal* wurde *Portal* – und schon war der Begriff „*WuF-Portal*“ geboren.

Mit dem „*WuF-Portal*“ haben alle Beteiligten einen Echtzeitzugriff auf Informationen wie dem Stand des Auftrages oder dem Inhalt der verwendeten Dokumente. Sie sind per Knopfdruck im Bilde über die eingeleiteten Prozesse und den Grad der Abarbeitung. Per Statusbericht erhalten Sie Informationen über den Stand der Erledigung.

Die Mandantschaft kann umfänglich nachvollziehen, wie die spanische Steuererklärung erstellt und die Steuer errechnet wurde. Der deutsche Steuerberater, der in Deutschland die „*Anlage V*“ für die Mandantschaft erstellen muss, kann ohne weitere Nachfrage oder Beleganforderung bei der Mandantschaft die Steuererklärung in Deutschland erstellen. Ebenfalls ersichtlich sind die Daten für die „*Anlage AUS*“, die in Deutschland eingereicht werden muss, um die Anrechnung der spanischen Steuer zu erreichen.

Der deutsche Steuerberater kann sich die Tabellen mit den eindeutig nummerierten Belegen über die Einnahmen und Werbungskosten herunterladen und dann als Datei der „*Anlage V*“ für jede Immobilie gesondert beifügen. Zusammenfassend haben die Mandantschaft und alle Beteiligten, die Zugriff zum „*WuF-Portal*“ erhalten, einen umfänglichen „*Echtzeit-Datenpool*“ und können mit völliger Transparenz die gesamten Prozesse nachvollziehen und kontrollieren.

Auf den folgenden Seiten stellen wir die Formulare für die zu erstellenden Steuererklärungen in Spanien und Deutschland vor.



Deklarationsformulare

Steuererklärung „Modelo 210“ - Spanien



Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

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

Modelo
210

Persona que realiza la auto liquidación

Nº

Apellidos y nombre, razón social o denominación

En su condición de:

Contribuyente	Representante del contribuyente	Pagador	Depositario	Gestor	Retenedor (solo para auto liquidación con solicitud de devolución)
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Número de justificante:

Contribuyente

N.I.F. F/J Apellidos y nombre, razón social o denominación

N.I.F. en el país de residencia Fecha de nacimiento Lugar de nacimiento: Ciudad Código País Residencia fiscal: Código País

Dirección en el país de residencia

19 Domicilio

20 Datos complementarios del domicilio

21 Correo electrónico

22 País 23 Código País 24 Código Postal (ZP) 25 Población/Ciudad 26 Provincia/Región/Estado

27 País 28 Código País 29 Teléf. fijo 30 Teléf. móvil 31 N° de FAX

Representante del contribuyente o, en su caso, domicilio a efectos de notificaciones en territorio español

N.I.F. F/J Apellidos y nombre, razón social o denominación Representante: Legal Voluntario

Domicilio

32 Tipo de Vía 33 Nombre de la Vía Pública

34 Tipo de numeración 35 Número de casa 36 Calificador del número 37 Bloque 38 Localidad/Población (o en distrito del municipio) 39 Escalera 40 Planta 41 Puerta

42 Datos complementarios del domicilio

43 Código Postal 44 Nombre del Municipio 45 Provincia 46 Teléf. fijo 47 Teléf. móvil 48 N° de FAX

Pagador/Retenedor/Emisor/Adquirente del inmueble

N.I.F. F/J Apellidos y nombre, razón social o denominación

Situación del inmueble (solo rentas de los tipos 01, 02, 28, 33 y 34)

31 Tipo de Vía 32 Nombre de la Vía Pública

33 Tipo de numeración 34 Número de casa 35 Calificador del número 36 Bloque 37 Portal 38 Localidad/Población (o en distrito del municipio) 39 Escalera 40 Planta 41 Puerta

42 Datos complementarios del domicilio

43 Código Postal 44 Nombre del Municipio 45 Provincia 46 Referencia catastral

Determinación de la base imponible

210 I Renta inmobiliaria imputada

Base imponible 4

210 H Rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles

C/C Cuota participación (%): Contribuyente Cónyuge

Cónyuge N.I.F. Apellidos y nombre

	Adquisición	Mejora o 2ª adquisición
Valor de transmisión	9 <input type="text"/>	13 <input type="text"/>
Valor de adquisición	10 <input type="text"/>	14 <input type="text"/>
Diferencia	11 <input type="text"/>	15 <input type="text"/>
Ganancia	12 <input type="text"/>	16 <input type="text"/>
Base imponible (12) + (16)	17 <input type="text"/>	

Fecha de adquisición Fecha de mejora o 2ª adquisición

Número de justificante del modelo 211

Liquidación

Exenciones: Ley IRNR, excepto dividendos (límite anual 1.500 euros)

19

* Convenio

20

<p>Tipo de gravamen Ley IRNR (%) 21 <input type="text"/></p> <p>Cuota íntegra 22 <input type="text"/></p> <p>Deducción por donativos 23 <input type="text"/></p> <p>Cuota Ley IRNR (22) - (23) 24 <input type="text"/></p> <p>Porcentaje Convenio (%) 25 <input type="text"/></p> <p>Límite Convenio 26 <input type="text"/></p>	<p>Reducción por Convenio (24) - (26) ... 27 <input type="text"/></p> <p>Cuota íntegra reducida (24) - (27) 28 <input type="text"/></p> <p>Retenciones/Ingresos a cuenta 29 <input type="text"/></p> <p>Ingreso/Devolución anterior (*) 30 <input type="text"/></p> <p>Resultado de la autoliquidación (28 - (29) + (30)) 31 <input type="text"/></p> <p><small>(*) exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria</small></p>
--	--

Fecha y firma

Fecha

Firma: Firma:

Fdo: D/D* Fdo: D/D*

Autoliquidación complementaria

N° de justificante de la autoliquidación anterior:

Abbildung 11: Digitale Lösung: Modelo 210 Seite 1



Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - Deutschland

2016

Anlage V

Name / Gemeinschaft / Körperschaft

Vorname

Steuernummer Ifd. Nr. der Anlage

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
(Bei ausländischen Einkünften: Anlage AUS beachten)

Einkünfte aus dem bebauten Grundstück Lage des Grundstücks / der Eigentumswohnung **25**

Strasse, Hausnummer

Postleitzahl Ort

Einheitswert-Altzeichen

Das in Zeile 4 bezeichnete Objekt wird ganz oder teilweise als Ferienwohnung genutzt 61 1 = Ja 2 = Nein ganz oder teilweise an Angehörige zu Wohnzwecken vermietet 62 1 = Ja 2 = Nein

Gesamtwohnfläche 54 m² davon eigen genutzter oder unentgeltlich an Dritte überlassener Wohnraum 55 m² davon als Ferienwohnung genutzter Wohnraum 56 m²

Mieteinnahmen für Wohnungen (ohne Umlagen)	Erdgeschoss		1. Obergeschoss		2. Obergeschoss		weitere Geschosse		EUR
	Anzahl	Wohnfläche m ²	Anzahl	Wohnfläche m ²	Anzahl	Wohnfläche m ²	Anzahl	Wohnfläche m ²	
9									01
10									
11	für andere Räume (ohne Umlagen / Umsatzsteuer)								02
12	Einnahmen für an Angehörige vermietete Wohnungen (ohne Umlagen)								03

Umlagen, verrechnet mit Erstattungen (z. B. Wassergeld, Flur- u. Kellerbeleuchtung, Müllabfuhr, Zentralheizung usw.) auf die Zeilen 9 und 11 entfallen 04

auf die Zeile 12 entfallen 05

Vereinnahmte Mieten für frühere Jahre / verrechnete Mietkautionen / auf das Kalenderjahr entfallende Mietvorauszahlungen aus Baukostenzuschüssen 06

Einnahmen aus Vermietung von Garagen, Werbeflächen, Grund und Boden für Kioske usw. 07

Vereinnahmte Umsatzsteuer 09

Vom Finanzamt erstattete und ggf. verrechnete Umsatzsteuer 10

Öffentliche Zuschüsse nach dem Wohnraumförderungsgesetz oder zu Erhaltungsaufwendungen, Aufwendungszuschüsse, Guthabenzinsen aus Bausparverträgen und sonstige Einnahmen davon entfallen auf eigen genutzte oder unentgeltlich an Dritte überlassene Wohnungen lt. Zeile 8 Gesamtbetrag € 08

20 Summe der Einnahmen

22 Summe der Werbungskosten (Übertrag aus Zeile 50)

23 Überschuss (zu übertragen nach Zeile 24)

24 Zurechnung des Betrags aus Zeile 23 20 21

Die Eintragungen in den Zeilen 25 bis 32 sind nur in der ersten Anlage V vorzunehmen.

Anteile an Einkünften aus

	(Gemeinschaft, Finanzamt und Steuernummer)	stgl. Person / Ehemann / Lebenspartner(in) A / Gesellschaft EUR	Ehefrau / Lebenspartner(in) B EUR
25	1. Grundstücksgemeinschaft	856	857
26	2. Grundstücksgemeinschaft	858	859
27	allen weiteren Grundstücksgemeinschaften	854	855
28	geschlossenen Immobilienfonds	874	875
29	Gesellschaften / Gemeinschaften / ähnlichen Modellen i. S. d. § 15b EStG		

2016AnIV101NET - Jul 2016 - 2016AnIV101NET

Abbildung 13: Digitale Lösung: Anlage V Seite 1

Steuernummer, I.d. Nr. der Anlage		stplf. 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 durch direkte Zuordnung ermittelt		verhältnismäßig ermittelt	
Absetzung für Abnutzung für Gebäude (ohne Beträge in Zeile 34)		EUR	1	2	3
linear <input type="checkbox"/> degressiv <input type="checkbox"/> %		%		4	
33	linear <input type="checkbox"/> degressiv <input type="checkbox"/> %	wie 2015	il. ges. Ertrg.		30
34	Erhöhte Absetzungen nach den §§ 7h, 7i EStG, Schutzbaugesetz	wie 2015	il. ges. Ertrg.		31
35	Absetzung für Abnutzung für bewegliche Wirtschaftsgüter Schuldzinsen (ohne Tilgungsbeträge)	wie 2015	il. ges. Ertrg.		60
36	Geldbeschaffungskosten (z. B. Schätz-, Notar-, Grundbuchgebühren)				33
37	Renten, dauernde Lasten (lt. gesonderter Einzelaufstellung)				34
38	2016 voll abzuziehende Erhaltungsaufwendungen, die direkt zugeordnet werden können		<input checked="" type="checkbox"/>		36
39	verhältnismäßig zugeordnet werden				37
40	Auf bis zu 5 Jahre zu verteilende Erhaltungsaufwendungen (§§ 11a, 11b EStG, § 82b EStDV)				
41	Gesamtaufwand 2016 EUR	57		davon 2016 abzuziehen	38
42	zu berücksichtigender Anteil			aus 2012	39
43				aus 2013	40
44				aus 2014	41
45				aus 2015	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		<input checked="" type="checkbox"/>		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	2016 vereinnahmte oder bewilligte Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln zu den Anschaffungs- / Herstellungskosten (lt. gesonderter Aufstellung)			€	€

2016AnIV102NET

2016AnIV102NET

Abbildung 14: Digitale Lösung: Anlage V Seite 2



2016



Name

Vorname

Steuernummer IId. Nr. der Anlage

Anlage AUS

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

stpfl. 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 10 | 2. Staat / Fonds 30 | 3. Staat / Fonds 50 |

Einkünfte

(einschließlich der Einkünfte nach § 20 Abs. 2 ASiG)

– bei mehreren Einkunftsarten: Einzelangaben bitte lt. gesonderter Aufstellung –

	Einkunftsquellen	Einkunftsquellen	Einkunftsquellen
6	Enthalten in Anlage(n) und Zeile(n)		
7	Einkünfte (einschließlich der gemäß § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG steuerfreien Teile)	EUR	EUR
8	In Zeile 7 enthaltene Einkünfte, für die § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG Anwendung finden	EUR	EUR
9	In Zeile 7 abgezogene ausländische Steuern nach § 34c Abs. 2 EStG	EUR	EUR
10	In Zeile 7 abgezogene ausländische Steuern nach § 34c Abs. 3 EStG	EUR	EUR

Anzurechnende ausländische Steuern

	EUR	EUR	EUR
11	für alle Einkunftsarten (ohne Beträge lt. Zeile 12)	EUR	EUR
12	bei Einnahmen aus Investmentanteilen lt. Zeile 8	EUR	EUR
13	In den Zeilen 11 und 12 enthaltene fiktive ausländische Steuern nach DBA	EUR	EUR

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

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

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

Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 bis 12, 14 ASiG (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	EUR
15			801
16	Auf Antrag nach § 12 Abs. 1 ASiG anzurechnende ausländische Steuern lt. Feststellung		802
17	Nach § 12 Abs. 3 ASiG anzurechnende ausländische Steuern lt. Feststellung		803

Familienstiftungen nach § 15 ASiG (in den Anlagen G, KAP [Zeile 60], L, S, V enthalten)

Einkünfte einer ausländischen Familienstiftung

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

2016AnIAUS141NET

–Juli 2016–

2016AnIAUS141NET

Abbildung 15: Digitale Lösung: Anlage AUS Seite 1

Steuernummer, ifd. Nr. der Anlage								9
Nicht nach DBA steuerfreie negative Einkünfte i. S. d. § 2a Abs. 1 EStG								zu den Zeilen 4 bis 17
aus dem Staat	nach §2a Abs. 1 Satz 1	noch nicht ver-rechnete Verluste 1985 bis 2015	nicht ausgleichsfähige Verluste / Gewinn-minderungen 2016	enthalten in Anlage und Zeile	positive Einkünfte 2016	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	Nr. ESIG							
32	Nr. ESIG							
33	Nr. ESIG							
34	Nr. ESIG							
35	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					810		EUR	
37					811		EUR	
38					812		EUR	
39					813		EUR	
40					814		EUR	
41	Summe der ausländischen Kapitalerträge, die im Inland dem gesonderten Steuertarif nach § 32d Abs. 1 EStG unterliegen				817		EUR	
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		EUR	
43	außerordentliche Einkünfte i. S. d. §§ 34, 34b EStG, soweit nicht in Zeile 42 enthalten				816		EUR	
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 2015	nicht ausgleichsfähige Verluste / Gewinn-minderungen 2016	positive Einkünfte 2016	Summe der Spalten 3 bis 5	positive Summe z. Spalt. 6 enthalten in Zeile		
1	2	3	4	5	6	7		
		EUR	EUR	EUR	EUR			
45	Nr. ESIG							
46	Nr. ESIG							
47	Nr. ESIG							
48	Nr. ESIG							
49	Nr. ESIG							
2016AnIAUS142NET								

Abbildung 16: Digitale Lösung: Anlage AUS Seite 2



K. Balearische Touristensteuer

Die Balearen führten per 01. Juli 2016 die so genannte Touristensteuer ein (impuesto sobre estancias turísticas), die als Abgabe der Gäste für jede Nächtigung gestaltet ist.

Die Touristensteuer erfasst neben den Hotels und allen anderen schon genehmigten touristischen Unterkünften bis hin zu Campings und Kreuzfahrtschiffen auch Ferienvermietungen. Als solche gilt jegliche Vermietung von Wohnraum für weniger als zwei Monate. Ein weiteres Kriterium ist, dass das Wohnobjekt über eine Internetplattform vermarktet wird, in der auf irgendeine Weise von Urlaub die Rede ist.

Es ist in diesen Fällen völlig unerheblich, ob die Immobilie beim Tourismusministerium für die Ferienvermietung angemeldet wurde oder nicht. Ebenfalls ist ohne Belang, ob man überhaupt eine solche Genehmigung erhalten könnte. Ob man die Touristensteuer abführen muss oder nicht, wird ausschließlich nach den oben genannten Kriterien bestimmt. Faktisch heißt das, dass fast jede kurzfristige Vermietung, für die man öffentliche Werbung vornimmt, der Touristensteuer unterliegt. Das bedeutet in der Folge auch, dass das balearische Finanzamt die Ferienvermietung auch dann besteuert, wenn sie gemäß Tourismusgesetz illegal erfolgt.

1 Erhöhung per 2018

Die Balearen-Regierung hat für 2018 eine Anhebung der Touristensteuer auf das Doppelte beschlossen. Allerdings war bei Redaktionsschluss nicht bekannt, ob diese Verdoppelung tatsächlich alle Tarife betrifft. Insbesondere für die Nebensaison zeichnet sich ein Beibehalten der bisherigen Steuerbeträge ab. Die in den folgenden Kapiteln dargelegten Rechnungen sind noch aufgrund der Zahlen per 2016/2017 durchgeführt, die Systematik bleibt dieselbe.



2 Empfehlung

Aufgrund unserer Modellrechnungen sind wir zum Ergebnis gekommen, dass man angesichts der Möglichkeit, zwischen einer objektiven (pauschalierten) und einer direkten Besteuerung zu wählen, i.d.R. die pauschalisierte Besteuerung bevorzugen sollte.

Einerseits ist unabhängig vom Erstaufwand der laufende Verwaltungsaufwand gegenüber der direkten Besteuerung signifikant geringer. Andererseits können daraus resultierende Mehreinnahmen beim Steuerpflichtigen verbleiben, da die errechnete Pauschalsumme in jedem Fall gleich bleibt. Die konkreten Unterschiede kann der Leser den folgenden Detailbeschreibungen entnehmen. Als wichtig erscheint und jedoch der folgende Hinweis: Die Touristensteuer wird vom balearischen Finanzamt erhoben. Dadurch wird sofort erkennbar, ob man bisher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Vermietungseinnahmen) erzielt hat, die gegenüber dem spanischen Finanzamt zu erklären waren.

Da ab September 2017 das spanische Finanzamt diese Erkenntnisse z.B mit den Finanzämtern in Deutschland für den Zeitraum ab 2016 teilt, sollte überprüft werden, ob man die spanischen Vermietungseinkünfte auch in seiner Einkommensteuererklärung in Deutschland angegeben hat.

3 Schätzung oder genaue Abrechnung

Das Gesetz sieht vor, dass der Betreiber der touristischen Einrichtung, nachfolgend „*Stellvertreter*“ genannt, die Steuern von den Steuerpflichtigen (Touristen) verlangt und einnimmt. Anschließend deklariert der Stellvertreter (Betreiber) die Steuern beim Finanzamt der Autonomen Region und führt diese ab.

Zu diesem Zweck sieht das Steuergesetz zwei Formen für die Abführung der Steuern durch den Stellvertreter (Betreiber) vor:

- ▶ Die direkte Besteuerung (estimación directa)
- ▶ Die Pauschalbesteuerung (estimación objetiva)

Wir beantworten hier insbesondere die Fragen, die die Pauschalbesteuerung betreffen.

4 Wer haftet für die Steuer?

Laut Gesetz und Steuervorschrift sind jene natürlichen oder juristischen Personen, die ein Ferienwohnobjekt betreiben, zur Einzahlung der Steuer verpflichtet, unabhängig davon, ob sie die Eigentümer sind oder nicht.

In diesem Sinne gilt als Betreiber jener, der als Vermieter in dem mit den verschiedenen Mietern (Kunden) aufgesetzten Mietvertrag erscheint und diesen gegenüber die Verantwortung übernimmt.

Wenn der Eigentümer einer Immobilie die Bewirtschaftung einer Firma überträgt, werden zwei Fälle unterschieden:

- ▶ Die Firma handelt in fremdem Namen als bloßer Kommissionär. In diesem Fall ist der Eigentümer zur Einzahlung der Steuer verpflichtet.
- ▶ Die Firma handelt gegenüber den Kunden im eigenen Namen. In diesem Fall ist es diese Firma selbst, die der Touristensteuer unterliegt und somit die entsprechenden Verpflichtungen erfüllen muss.

5 Kann man sich vertreten lassen?

Der Eigentümer kann, auch wenn dieser selbst die Wohnung betreibt und somit zur Versteuerung und Erfüllung der materiellen und formellen Verpflichtungen verpflichtet ist, durch einen Vertreter handeln, der in dessen Namen die Abwicklung gegenüber dem Finanzamt der Autonomen Region vornimmt.

6 Verpflichtungen bei der Pauschalbesteuerung

Die formellen Vorschriften des Betreibers bei Anwendung der Pauschalbesteuerung wurden auf ein Minimum reduziert:

- ▶ Anmeldung zur Touristensteuer mittels Formular „Modelo 017“ (elektronisch) jeweils mit Aufnahme des Vermietungsbetriebs.



- ▶ Sofern sich der in der Anmeldung oder der vorangehenden Erklärung deklarierte Bewirtschaftungszeitraum des laufenden Geschäftsjahres oder ein anderer Faktor (Bettenzahl) geändert hat, muss dies im Januar des folgenden Geschäftsjahres mitgeteilt werden. Andernfalls ist keine weitere Erklärung erforderlich.

Beispiel: In der Anmeldung wurde als Betriebszeitraum zwischen 123 und 213 Tage im Jahr angegeben und nach Ablauf des Geschäftsjahres belief sich der reale Bewirtschaftungszeitraum auf mehr als 213 Tage im Jahr. In diesem Fall muss im Januar des Folgejahres das Modelo 017 mit der entsprechenden Änderungsangabe eingereicht werden. Sofern der Bewirtschaftungszeitraum innerhalb des ursprünglich deklarierten Zeitraumes lag, ist keine weitere Erklärung erforderlich.

Die Änderungsmeldung ist erforderlich, weil die vom Betreiber zu zahlenden Steuersumme von drei Faktoren abhängt: Kategorie der Unterkunft (in diesem Fall: Ferienwohnung), Anzahl der Betten und Anzahl der Tage, an denen die Immobilie zur Ferienvermietung angeboten wird (wichtig: NICHT die Anzahl der tatsächlichen Vermietungstage).

Weitere formelle Verpflichtungen:

- ▶ Ausstellung eines Belegs über die Zahlung der Touristensteuer oder Aufschlüsselung der Gesamtrechnung unter gesonderter Angabe der Touristensteuer, sofern der Steuerpflichtige (Feriengast) dies verlangt.
- ▶ Jährliche Steuerzahlung zwischen dem 1. Mai und 30. Juni des folgenden Geschäftsjahres.

Der Steuerbetrag für das Jahr 2017 wird somit in den Monaten Mai/Juni 2018 fällig. Das Finanzamt der Balearen berechnet den zahlungsfälligen Betrag anhand der Angaben, die in der Anmeldung (Modelo 017) gemacht wurden, und stellt dem Zahlungspflichtigen einen Bescheid zu. Das System ist somit ähnlich gestaltet wie jenes zur Zahlung von Gemeindesteuern wie z. B. der Grundsteuer (IBI).

Allerdings wird der Bescheid nur im ersten Jahr zugestellt, für die Zeit danach ist dringend anzuraten, einen permanenten Einzugsauftrag einzurichten, sodass die

Behörde für jedes Jahr den jeweils errechneten Betrag einziehen kann. Tut man das nicht, muss der Betroffene die Einzahlungsdaten von der Behörde abfragen.

7 Verzicht auf die Pauschalbesteuerung

Die Pauschalbesteuerung ist freiwillig und ein Verzicht somit möglich. Dieser Verzicht muss ausdrücklich und mittels der Deklaration Modelo 017 erklärt werden.

► Auswirkungen des Verzichts

Der Verzicht führt zur Anwendung der Regelung der direkten Besteuerung auf alle von einer Person betriebenen touristischen Einrichtungen. Wenn z. B. drei Ferienimmobilien betrieben werden und für eine wird auf die Pauschalbesteuerung verzichtet, müssen danach alle Immobilien des Betreibers der Direktbesteuerung unterworfen werden. D. h. es werden grundsätzlich alle Immobilien eines Betreibers entweder der pauschalen oder der direkten Besteuerung unterworfen. Eine Mischformel ist nicht vorgesehen.

Der Verzicht auf die Pauschalbesteuerung hat zur Konsequenz, dass mindestens zwei Geschäftsjahre in Folge die direkte Besteuerung zur Anwendung kommt. Diese Frist gilt stillschweigend als für jedes folgende Steuerjahr verlängert, sofern der Verzicht für das folgende Geschäftsjahr nicht im Dezember widerrufen wird.

► Verpflichtungen der direkten Besteuerung

Zusätzlich zu den für die Pauschalbesteuerung vorgeschriebenen Verpflichtungen ergeben sich die folgenden materiellen und formellen Verpflichtungen:

- Das Einholen, die Aufbewahrung und Nummerierung der einzureichenden und von den Steuerpflichtigen (Touristen) einzufordernden Erklärungen, sowie die Nachweise über Befreiungssachverhalte (z. B. muss für Minderjährige unter 16 Jahren der Personalausweis, Reisepass oder ein anderes mit einem Foto versehenes Dokument verlangt werden, in dem das Alter nachgewiesen wird).
- Die Ausstellung, Aufbewahrung und Nummerierung der geforderten Belege über die Steuerzahlung seitens des Steuerpflichtigen.



Die folgenden Registerbücher sind zu führen:

- ▶ Buch der erhaltenen Deklarationen
- ▶ Buch der ausgestellten Zahlungsnachweise
- ▶ Einreichung von vier quartalsmäßigen Steuererklärungen während des Geschäftsjahres (Modelo 700).
- ▶ Einreichung einer jährlichen Zusammenfassung im Monat April des Folgejahres (Modelo 790).

8 Berechnung des jährlichen Steuerbetrags (Pauschalbesteuerung)

Zur Berechnung der jährlichen Steuersumme für eine Ferienimmobilie nach den bis Ende 2017 gültigen Tarifen werden die Anzahl der zu besteuern den Plätze (Betten) und der jährliche Zeitraum des Betriebs (= Zeitraum, für den die Ferienimmobilie zur Vermietung angeboten wird) herangezogen.

▶ Anzahl der zu besteuern den Plätze

Nicht alle Betten/Plätze (Doppelbett = 2 Plätze) werden besteuert, da berücksichtigt wird, dass einige derselben durch Minderjährige belegt werden. Die Anzahl der zu besteuern den Plätze wird wie folgt errechnet: Anzahl der genehmigten Plätze – ((Anzahl der genehmigten Plätze-2) x 0,65) Beispiel: Eine Ferienimmobilie mit 6 genehmigten Plätzen: $6 - ((6-2) \times 0,65) = 6 - 2,6 = 3,4$. Ergebnis: Von den 6 Plätzen werden nur 3,4 besteuert.

▶ Jährlicher Zeitraum der Bewirtschaftung der Ferienimmobilie

Der jährliche Zeitraum der Bewirtschaftung bezieht sich auf die Anzahl der Tage, an denen die Ferienimmobilie für die Vermietung zur Verfügung steht. Es handelt sich nicht um die Tage, an denen sie tatsächlich vermietet wurde. Somit hängt die Steuersumme nicht von der tatsächlichen Zahl der Gäste und deren Verweildauer ab.

► Anwendung der relevanten Einheitsbeträge

Nach Bestimmung dieser beiden Größen kommt jener Betrag zur Anwendung, der in der Anlage zum Gesetz für jeden steuerbaren Platz einer Ferienimmobilie abhängig vom Bewirtschaftungszeitraum aufgeführt ist:

Anzahl der Tage der Bewirtschaftung	Jährliche Steuersumme pro Bett/Platz*
Mehr als 305 Tage im Jahr	89,00 €
Zwischen 214 und 305 Tage im Jahr	83,00 €
Zwischen 123 und 213 Tage im Jahr	79,00 €
Zwischen 63 und 122 Tage im Jahr	68,00 €
Weniger als 63 Tage im Jahr	40,00 €

Tabelle 34: Touristensteuer pro Bett nach vermieteten Tagen

* lt. Regelung bis einschl. 2017

9 Beispielrechnung Pauschalbesteuerung

Beispiel 1:

Bewirtschaftung der Ferienimmobilie zwischen 123 und 213 Tage im Jahr:	
Anzahl der Plätze	6
Anzahl der zu steuernden Plätze $6 - ((6-2) \times 0,65)$	3,4
Jährliche Steuersumme pro Platz	79,00 €*
Jährliche Gesamtsteuersumme $(79 \times 3,4)$	268,60 €*

Tabelle 35: Beispielrechnung 1 Pauschalbesteuerung

* lt. Regelung bis einschl. 2017



Beispiel 2:

Bewirtschaftung der Ferienimmobilie zwischen 123 und 213 Tage im Jahr:	
Anzahl der Plätze	4
Anzahl der zu steuernden Plätze $4 - ((4-2) \times 0,65)$	2,7
Jährliche Steuersumme pro Platz	68,00 €
Jährliche Gesamtsteuersumme (68 x 2,7)	183,60 €

Tabelle 36: Beispielrechnung 2 Pauschalbesteuerung

HINWEIS: Diese Berechnungen werden aufgrund der Angaben im Modelo 017 und der sonstigen vorliegenden Unterlagen bei der Behörde von dieser vorgenommen und dann im ersten Jahr nach der Anmeldung in Form eines „Bescheides“ dem Betreiber oder dessen Vertreter zugestellt. Die Berechnungen sind in diesem Fall von uns nachvollzogen worden, um den Unterschied zwischen der pauschalisierten und der direkten Methode aufzuzeigen.

 AGÈNCIA TRIBUTÀRIA ILLES BALEARS	Model Modelo 017 Impost sobre estades turístiques Impuesto sobre estancias turísticas Declaració censal d'alta, modificació i cessament Declaración censal de alta, modificación y cese
Identificació Identificación :	Data Fecha :
	
A DADOS IDENTIFICATIVOS DEL SUJETO CON DOMICILIO FISCAL EN ESPAÑA DATOS IDENTIFICATIVOS DEL SUJETO CON DOMICILIO FISCAL EN ESPAÑA:	
NIF	Linatges nom o denominació social Apellidos y nombre o denominación social
	Nom comercial Nombre comercial
Via pública Vía pública	
Número	Lletra Letra
	Escala Escalera
	Pis Piso
	Porta Puerta
	Telèfon Teléfono
	Mòbil Móvil
Municipi Municipio	Provincia Provincia
	CP
	E-mail
B DADOS IDENTIFICATIVOS DEL REPRESENTANTE DATOS IDENTIFICATIVOS DEL REPRESENTANTE:	
NIF	Linatges nom o denominació social Apellidos y nombre o denominación social
	Via pública Vía pública
Número	Lletra Letra
	Escala Escalera
	Pis Piso
	Porta Puerta
	Telèfon Teléfono
	Mòbil Móvil
Municipi Municipio	Provincia Provincia
	CP
	E-mail
C DOMICILI & L'EFECTE DE NOTIFICACIONS A LES ILLES BALEARS DOMICILIO & EFECTOS DE NOTIFICACIONES EN LAS ILLES BALEARS:	
Via pública Vía pública	
Número	Lletra Letra
	Escala Escalera
	Pis Piso
	Porta Puerta
	Telèfon Teléfono
	Mòbil Móvil
Municipi Municipio	Provincia Provincia
	CP
	E-mail
D CAUSA DE LA PRESENTACIÓ CAUSA DE LA PRESENTACIÓN:	
<input type="checkbox"/>	Alta Alta
	Data d'alta (inici de l'activitat) Fecha de alta (inicio de la actividad)
<input type="checkbox"/>	Modificació de dades identificatives consignades en l'alta o modificació anterior
	Modificación de datos identificativos consignados en el alta o anterior modificación
<input type="checkbox"/>	Cessament Cese
	Data de cessament de l'activitat Fecha de cese de la actividad
Nombre d'establiments objecte d'explotació (Cada establiment s'ha d'identificar en l'annex II)	
Número de establecimientos objeto de explotación (Cada establecimiento debe identificarse en el anexo II)	
Mètode d'estimació objectiva Método de estimación objetiva	
<input type="checkbox"/>	Exploita establiments inclosos en el grup vuitè de l'annex 1 del Decret de l'impost?
	¿Explota establecimientos incluidos en el grupo octavo del anexo 1 del Decreto del Impuesto?
<input type="checkbox"/>	Alta d'un nou establiment Alta de un nuevo establecimiento
<input type="checkbox"/>	Baixa d'establiment Baja de establecimiento
<input type="checkbox"/>	Modificació en els elements tributaris d'un establiment
	Modificación en los elementos tributarios de un establecimiento
<input type="checkbox"/>	Altres motius Otros motivos
	Nre. d'establiments N.º de establecimientos
Data Fecha	Exemplar per al substituït Ejemplar para el sustituto

Abbildung 17: Modelo 017



10 Die Umsetzung in der Praxis

Die Steuerzahlung des Gastes kann mit den folgenden beiden Dokumenten belegt werden:

- ▶ Die offizielle Rechnung: In diesem Fall muss die Touristensteuer spezifisch und von den übrigen Rechnungskonzepten gesondert aufgeführt werden.
- ▶ Ein separates Dokument, in der lediglich die Touristensteuer aufgeführt wird.

In beiden Fällen müssen zumindest die folgenden Daten im Dokument angegeben sein:

- ▶ Fortlaufende Nummer
- ▶ Identifizierung des Apartments: Lage und von der Tourismusbehörde zugeordnete Kennnummer (sofern diese nicht vorliegt, wird die Kennnummer bei Anmeldung über das Modell 017 vom Finanzamt der Balearen von Amts wegen unmittelbar zugeteilt).
- ▶ Steuerliche Identifizierung des Betreibers
- ▶ Identifizierung von mindestens einem der Steuerpflichtigen (Gäste) unter Angabe von dessen Personalausweis-/Reisepassnummer und der Wohnsitz-Anschrift.
- ▶ Anzahl der Tage des Aufenthaltes aller Steuerpflichtigen (Gäste) ggf. unter Angabe einer anwendbaren Befreiung.
- ▶ Der anwendbare Tarif pro Person und Tag des nicht steuerbefreiten Aufenthaltes.
- ▶ Die Steuersumme / der gezahlte Betrag.

Betrag pro Tag und Person (über 15 J.) lt. Regelung bis einschl. 2017:

- ▶ Hochsaison: 1. Mai – 31. Oktober
 - Aufenthalte unter 9 Tagen: 1,00 € / Tag
 - Ab dem 9. Tag: 0,50 € / Tag
- ▶ Nebensaison: 1. November – 30. April
 - Aufenthalte unter 9 Tagen: 0,50 € / Tag
 - Ab dem 9. Tag: 0,25 € / Tag

Ausnahme: Minderjährige unter 16 Jahren sind von der Touristensteuer befreit.

HINWEIS: Die Steuer ist vom Gast an den Betreiber der Ferienimmobilie zu bezahlen. Ob dieser die Pauschalisierung oder die direkte Besteuerungsmethode gewählt hat, macht für diesen Vorgang keinen Unterschied.

11 Verbuchung der Pauschalsteuer

Was passiert, wenn die von den Steuerpflichtigen eingenommenen Steuerbeträge nicht mit den aufgrund der Pauschalermethode abzuführenden Steuerbeträgen übereinstimmen? Der Stellvertreter (Betreiber) ist nur verpflichtet, die anhand der erwähnten Eckdaten berechnete Steuersumme abzuführen, unabhängig von der tatsächlich von den Steuerpflichtigen (Touristen) eingenommenen Summe. Abhängig davon, ob die aufgrund der Tourismussteuer erzielten Einnahmen höher oder niedriger ausfallen als die an das Finanzamt abzuführende Steuersumme, wird somit ein Gewinn oder Verlust erzielt, der steuerlich anzusetzen ist.

12 Anmeldung über das Modelo 017

Die Anmeldung zur Touristensteuer sowie die Mitteilung möglicher Änderungen der angegebenen Daten können nur über die Webseite des Finanzamtes der Balearen (www.atib.es) erfolgen.



Hierfür ist ein entsprechendes elektronisches Zertifikat oder ein digitaler Ausweis nötig. Gültig sind die generell für Mitteilungen an die elektronischen Plattformen der verschiedenen Behörden (Finanzamt, Sozialversicherung etc.) genutzten Zertifikate. Wenn ein Vertreter (Steuerberater, Gestoría) mit der Abwicklung beauftragt wird, ist es ausreichend, dass dieser über eines der genannten Zertifikate verfügt, da dieser die Abwicklung im Namen des Stellvertreters (Betreibers) vornimmt. In diesem Fall muss der Stellvertreter den Vertreter bemächtigen, die Abwicklung in dessen Namen vorzunehmen.

Der Verzicht auf die Pauschalbesteuerung hat zur Konsequenz, dass mindestens zwei Geschäftsjahre in Folge die direkte Besteuerung zur Anwendung kommt. Diese Frist gilt stillschweigend und wird für jedes folgende Steuerjahr verlängert, sofern der Verzicht für das folgende Geschäftsjahr nicht im Dezember widerrufen wird.

▶ Verpflichtungen der direkten Besteuerung

Zusätzlich zu den für die Pauschalbesteuerung vorgeschriebenen Verpflichtungen ergeben sich die folgenden materiellen und formellen Verpflichtungen:

- ▶ Das Einholen, die Aufbewahrung und Nummerierung der einzureichenden und von den Steuerpflichtigen (Touristen) einzufordernden Erklärungen, sowie die Nachweise über Befreiungssachverhalte (z. B. muss für Minderjährige unter 16 Jahren der Personalausweis, Reisepass oder ein anderes mit einem Foto versehenes Dokument verlangt werden, in dem das Alter nachgewiesen wird).
- ▶ Die Ausstellung, Aufbewahrung und Nummerierung der geforderten Belege über die Steuerzahlung seitens des Steuerpflichtigen.

Die folgenden Registerbücher sind zu führen:

- ▶ Buch der erhaltenen Deklarationen
- ▶ Buch der ausgestellten Zahlungsnachweise

- ▶ Einreichung von vier quartalsmäßigen Steuererklärungen während des Geschäftsjahres (Modelo 700).
- ▶ Einreichung einer jährlichen Zusammenfassung im Monat April des Folgejahres (Modelo 790).

13 Berechnung der Besteuerung der Gäste

Der Steuerbetrag, den der Betreiber der Unterkunft einzunehmen hat, hängt von der Art der Unterkunft ab:

Art der Unterkunft	€ pro Tag*
Hotels der Kategorie 5 Sterne plus, 5 Sterne und 4 Sterne plus / Ferienappartements der Kategorie 4 Schlüssel und 4 Schlüssel plus	2
Hotels der Kategorie 4 Sterne und 3 Sterne plus / Ferienappartements der Kategorie 3 Schlüssel plus	1,5
Hotels und Ferienappartements der Kategorie 3, 2 oder 1 Stern(e)/Schlüssel	1
Hotels und Ferienappartements der Kategorie 3, 2 oder 1 Stern(e)	1
Ferienvermietung (Fincas, Appartements, Häuser) und andere touristische Unterkünfte	1
Landhotels, Agroturismos und Gasthöfe	1
Pensionen, Gasthäuser und Campingplätze, Herbergen und Berghütten	0,5
Touristische Kreuzfahrtschiffe	1

Tabelle 37: Besteuerung der Gäste nach Art der Unterkunft

*It. Regelung bis einschl. 2017 - + 10% IVA

Ausnahmen:

Kinder unter 16 Jahren sind von der Steuer ausgenommen.

Ab dem 9. Aufenthaltstag in der gleichen Unterkunft sinkt der Betrag um die Hälfte. In der Nebensaison (1. November bis 30. April) sinkt der Betrag um 50 %.



14 Beispielrechnung für Besteuerung der Gäste

Eine Familie mit 4 Mitgliedern, von denen eines jünger als 16 Jahre ist, und einem Aufenthalt von 15 Tagen in der Hochsaison:

Steuerpflichtiger	Tage	Quote / Tage	Gesamt
Erwachsener 1	8	1,00 €	8,00 €
	7	0.50 €	3,50 €
Erwachsener 2	8	1,00 €	8,00 €
	7	0.50 €	3,50 €
Erwachsener 3	8	1,00 €	8,00 €
	7	0.50 €	3,50 €
Ein Minderjähriger unter 16 Jahre	15	Befreit	0,00 €
Gesamtsumme			34,50 €

Tabelle 38: Beispielrechnung für Besteuerung der Gäste

Das Ergebnis lautet: Die Familie hat für die Dauer des Aufenthaltes 34,50 € balearische Touristensteuer zu bezahlen. Hier müssen wir noch auf die Umsatzsteuer (IVA) eingehen. Diese ist mit 10 % auf die dargestellte Bemessungsgrundlage zu berechnen, gilt aber nur, wenn der Betreiber der Umsatzsteuer unterliegt!

L. Vorsorgevollmacht und Patientenverfügung

Es ist verständlich, dass es vielen Menschen Unbehagen bereitet, darüber nachzudenken, was passiert, wenn sie auf Grund ihres Alters oder in Folge einer Krankheit oder eines Unfalls nicht mehr in der Lage sind, für sich selber sorgen oder Entscheidungen treffen zu können. Leider ist jedoch Realität, dass durch viele Umstände entweder die körperliche oder die seelische Verfassung soweit angegriffen sein kann, dass eine andere Person entsprechende Maßnahmen ergreifen oder Entscheidungen treffen muss. Gleiches gilt für den Fall, dass eine Person so schwer erkrankt ist, dass sie sich in einem Zustand befindet, der höchstwahrscheinlich in den baldigen Tod übergehen wird, aber die betreffende Person nicht mehr ansprechbar ist. In beiden Fällen ist es hilfreich, seine Wünsche frühzeitig manifestiert und vorgesorgt zu haben.

In der Regel hat die betroffene Person unterschiedliche Mechanismen zur Hand, um bereits im Zustand völliger körperlicher und geistiger Gesundheit entsprechende Vorkehrungen zu treffen, wobei die wichtigsten die Betreuungsverfügung, die Vorsorgevollmacht und die Patientenverfügung darstellen.

1 **Betreuungsverfügung und Vorsorgevollmacht in Deutschland**

Befindet man sich in einer Situation, in der man keine eigenen Entscheidungen mehr treffen oder sich selbst versorgen kann, ist es hilfreich und ein Trost zu wissen, dass man von unterschiedlichen Vorsorgemöglichkeiten Gebrauch gemacht hat, etwa bestimmt hat, wem man Vollmachten für die unterschiedlichen Geschäfte des täglichen Lebens einräumt.

In Deutschland ist zunächst zwischen Betreuungsverfügung und Vorsorgevollmacht zu unterscheiden.



1.1 **Betreuungsverfügung in Deutschland**

Hat eine Person nicht frühzeitig darüber nachgedacht, wem sie entsprechende Entscheidungsbefugnisse erteilen möchte, so bestimmt i.d.R. der deutsche Staat bzw. das Vormundschafts- oder Betreuungsgericht einen rechtlichen Betreuer. Dies ist jedoch ein langwieriges und für die betreffende Person belastendes Verfahren, zumal der Erkrankte den eingesetzten Betreuer eventuell gar nicht kennt.

Mit einer Betreuungsverfügung legt der Verfügende fest, welche Person für ihn als Betreuer bestellt werden soll, falls er auf Grund von Krankheit oder Behinderung nicht mehr in der Lage ist, seine Angelegenheiten ganz oder teilweise für sich selbst zu besorgen. Er kann auch einen Ersatzbetreuer benennen, falls der Erstgenannte verhindert ist, oder anmerken, welche Personen er nicht als Betreuer eingesetzt wissen möchte. Daneben kann der Verfügende Wünsche äußern, die der Betreuer zur Wahrnehmung der Angelegenheiten beachten soll.

Die Zuständigkeit des Gerichts wird über eine Betreuungsverfügung nicht berührt, allerdings sind Gericht und Betreuer an die Wünsche des Verfügenden gebunden, so kann das Gericht nur einen anderen Betreuer als den gewünschten bestellen, wenn dieser sich als ungeeignet erweist. Der eingesetzte Betreuer übt die Wahrnehmung der Interessen des Verfügenden innerhalb der durch das Gericht bestimmten Befugnisse und unter dessen Kontrolle aus.

1.2 **Vorsorgevollmacht in Deutschland**

Durch eine Vorsorgevollmacht kann im Gegensatz zur Betreuungsverfügung die Mitwirkung des Gerichts ausgeschlossen werden. Die gesetzliche Betreuung ist nämlich nicht erforderlich, wenn die Angelegenheiten der betreffenden Person auch durch einen Bevollmächtigten wahrgenommen werden können.

Grundsätzlich steht es dem Vollmachtgeber frei, welche Befugnisse er auf den Bevollmächtigten übertragen möchte. Eine umfassende Vollmachtserteilung ist allerdings von Vorteil. So können mit einer Vorsorgevollmacht nicht nur

Befugnisse im Krankheitsfall erteilt werden, sondern auch die Möglichkeit, für die entsprechende Person Alltagsgeschäfte vorzunehmen.

Zu den typischen Befugnissen, die eine Vorsorgevollmacht enthalten kann, gehören etwa Entscheidungen hinsichtlich der Gesundheitspflege und Pflegebedürftigkeit, der Aufenthaltsbestimmung, der Vertretung vor Behörden, der Vermögenssorge, die Entgegennahme und Beantwortung von Post, die Vertretung vor Gericht, das Eingehen von Verträgen und die Einsetzung als rechtlicher Betreuer, falls ein solcher doch nötig werden sollte.

Jeder Punkt sollte definiert werden. So muss etwa kein Aussteller einer Vorsorgevollmacht beispielsweise freien Zugriff auf seine Konten gewähren, sondern kann die Befugnisse genau festlegen. Darüber hinaus ist zu erwähnen, dass Banken in der Regel eigene Konto- und Depotvollmachten anbieten und generelle Vorsorgevollmachten oftmals nicht anerkennen. Ein Gang zur Bank ist somit ebenfalls empfehlenswert.

Die Vorsorgevollmacht kann von einem Notar beglaubigt werden, was jedoch nicht verpflichtend ist. Allerdings ist für einige Handlungen wie etwa Immobiliengeschäfte, unternehmensbezogene Angelegenheiten oder der Abschluss eines Verbrauchercreditvertrages die notarielle Beglaubigung zwingend erforderlich. Auch ist generell die Beglaubigung empfehlenswert, damit es nicht zu Zweifeln an der Echtheit der Unterschrift oder der Geschäftsfähigkeit im Zeitpunkt der Ausstellung kommen kann.

2 Selbstbestimmte Vormundschaft und Vorsorgevollmacht in Spanien

Auch in Spanien kann eine Person für den Fall, dass sie geschäftsunfähig wird, über ein öffentliches Dokument Verfügungen hinsichtlich ihrer Person und ihres Vermögens treffen sowie einen Vormund benennen.

In Spanien ist ebenfalls zwischen zwei verschiedenen Arten von Dokumenten zu unterscheiden: der selbstbestimmten Vormundschaft und der Vorsorgevollmacht.



2.1 Selbstbestimmte Vormundschaft in Spanien

Auch in Spanien wird bei Geschäftsunfähigkeit ein Vormund per Gericht bestellt. Durch die sog. selbstbestimmte Vormundschaft kann der Verfügende jedoch Dispositionen hinsichtlich der eigenen Person, des Vermögens und der Berufung eines Vormundes für den Fall treffen, dass er später einmal gerichtlich für geschäftsunfähig erklärt oder entmündigt wird.

Die Wahl des Vormunds muss durch das Gericht bestätigt werden, jedoch ist es grundsätzlich an die Wahl gebunden. Nur wenn wichtige Gründe vorliegen, benennt es einen anderen Vormund.

Der Vormund ist an die gesetzlichen Vormundschaftsbestimmungen gebunden. So benötigt er etwa bei Vermögensverfügungen die Genehmigung des Vormundschaftsgerichts.

Die selbstbestimmte Vormundschaft muss notariell beglaubigt sein. Der Notar meldet deren Erstellung dem Standesamt, wo sie eingetragen wird. So hat der Richter im Fall eines Geschäftsunfähigkeits- bzw. Entmündigungsverfahrens stets Zugriff auf die Identität des gewünschten Vormunds.

2.2 Vorsorgevollmacht in Spanien

Für den Fall, dass eine Person ihren Willen nicht mehr deutlich zu erkennen geben kann, ist auch in Spanien die Ausstellung einer Vorsorgevollmacht möglich, die aussagt, welche Person als Vertreter fungieren soll, ohne dass es dem Zutun des Gerichts bedarf.

Eine solche Vollmacht kann vom Vormundschaftsgericht im Rahmen eines Entmündigungsverfahrens oder von dem vom Gericht benannten Vormund zurückgenommen werden. Der Vorteil ist jedoch, dass im Gegensatz zur selbstbestimmten Vormundschaft grundsätzlich kein gerichtliches Entmündigungsverfahren durchlaufen werden muss, damit die bevollmächtigte Person handlungsfähig ist.

Eine ordinäre Vollmacht erlischt normalerweise per Gesetz, wenn der Bevollmächtigende geschäftsunfähig wird, es sei denn, er hat die Vollmacht explizit so ausgestellt, dass sie weiterhin oder gerade erst gilt, wenn er geschäftsunfähig geworden ist. Daher wird in einer Vorsorgevollmacht stets klargestellt, dass sie entweder gerade erst zum Tragen kommen soll, falls der Vollmachtgeber geschäftsunfähig wird oder aber die Vollmacht gerade auch im Fall der Geschäftsunfähigkeit weiterhin bestehen soll.

Grundsätzlich kann in einer spanischen Vorsorgevollmacht das geregelt werden, was auch in der deutschen geregelt ist, jedoch ist darauf zu achten, dass die Formulierungen im Gegensatz zu Deutschland gerade bei Immobiliengeschäften noch sehr viel ausführlicher und detaillierter beschrieben sein müssen, damit sie Gültigkeit entfalten.

Auch die Vorsorgevollmacht muss wie die selbstbestimmte Vormundschaft in Spanien vor einem Notar unterzeichnet werden.

Eine deutsche Vorsorgevollmacht wird i.d.R. in Spanien anerkannt, wenn sie ausreichend konkrete Formulierungen enthält, vor einem Notar unterzeichnet wurde, mit der Apostille, die eine Überbeglaubigung darstellt, versehen und vereidigt ins Spanische übersetzt ist. Anzumerken ist jedoch, dass das spanische Recht eine Vollmacht, die über den Tod hinausgeht, nicht kennt. Die Anerkennung einer solchen Formulierung in einer deutschen Vollmacht ist nach wie vor umstritten, weshalb nicht dazu zu raten ist, dieses Risiko einzugehen. Wer Zweifel an den Formulierungen hat oder sich einen Großteil des Jahres auf Mallorca aufhält, sollte darüber nachdenken, auch in Spanien eine Vorsorgevollmacht aufsetzen zu lassen, um für alle Eventualitäten gerüstet zu sein.

3 Schlussfolgerung

Sowohl das deutsche als auch das spanische Recht unterscheidet zwischen zwei verschiedenen Verfügungen bzw. Vollmachten: die Betreuungsverfügung bzw. selbstbestimmte Vormundschaft und die Vorsorgevollmacht.



Die Betreuungsvollmacht in Deutschland und die selbstbestimmte Vormundschaft in Spanien sind sehr ähnlich geregelt. In beiden Ländern geht es darum, einen selbst gewählten Betreuer für den Fall zu bestimmen, dass man seine Alltagsgeschäfte nicht mehr alleine besorgen kann. Der so gewählte Betreuer unterliegt jedoch der Aufsicht des Gerichts.

Die Vorsorgevollmacht hingegen bestimmt in beiden Ländern zunächst eine Person, die unabhängig von der Mitwirkung des Gerichts Geschäfte des alltäglichen Lebens wahrnehmen soll. Dies hat den Vorteil, dass der Vollmachtgeber zunächst selber die Befugnisse bestimmen kann, die er dem Vollmachtnehmer verleihen möchte.

Die Vorsorgevollmacht muss in Spanien vor einem Notar unterzeichnet werden; in Deutschland ist dies nur in einigen Fällen ein Muss, jedoch ist zur notariellen Beglaubigung zu raten. In Spanien werden deutsche Vorsorgevollmachten anerkannt, wenn sie die entsprechenden Formalitäten aufweisen. Eine gesonderte Ausstellung sowohl in Deutschland als auch in Spanien verleiht jedoch Rechtssicherheit.

4 Patientenverfügung

Die Patientenverfügung regelt im Gegensatz zur Vorsorgevollmacht nicht in erster Linie, *welche Person* etwas entscheiden soll, sondern *was* entschieden werden soll. Der betreuende Arzt ist insofern an die Bestimmungen in der Patientenverfügung gebunden. Daneben stellt sie auch einen Leitfaden für den Betreuer dar, der dem Willen des Betreuten Ausdruck und Geltung zu verschaffen hat. In erster Linie wird in der Patientenverfügung bestimmt, welche Maßnahmen in welchem Zustand zu ergreifen sind und von welchem Abstand zu nehmen ist.

4.1 Patientenverfügung in Deutschland

In der Regel werden in der Patientenverfügung zunächst die Situationen festgelegt, in der die Verfügungen zur Anwendung kommen sollen, etwa wenn sich der Patient im Sterbe- oder Endstadium einer tödlichen Krankheit befindet, keine Kommunikation mehr tätigen oder beispielsweise wegen Demenz keine Nahrung mehr aufnehmen kann. Diese Zustände sind möglichst konkret zu benennen.

Hiernach werden die Maßnahmen genannt, die angewendet werden sollen oder von denen abgesehen werden soll. Hierzu können gehören, dass alle lebenserhaltenden Maßnahmen unternommen oder unterlassen werden sollen, dass Schmerzen gelindert und die menschenwürdige Unterbringung gewährleistet werden soll.

Darüber hinaus kann verfügt werden, ob die Zufuhr von Medikamenten zu Schmerz- oder Krankheitslinderung gewünscht ist, selbst wenn sie das Bewusstsein beeinträchtigen oder das Leben verkürzen, ob eine künstliche Ernährung zugeführt oder Wiederbelebungen unternommen werden sollen, in welchen Fällen eine künstliche Beatmung, Dialyse, Bluttransfusion oder die Verabreichung von Antibiotika vorgenommen werden soll. Außerdem kann bestimmt werden, wo und in Anwesenheit welcher Personen die betroffene Person zu sterben wünscht. Die Patientenverfügung kann die ärztliche Schweigepflicht zu Gunsten gewisser Personen aufheben und ein Vertreter zur Durchsetzung der Wünsche eingesetzt werden. Zur Vereinfachung wird hier meist die Person ernannt, die auch im Rahmen der Vorsorgevollmacht als Betreuer bzw. Bevollmächtigter berufen ist. Darüber hinaus kann der Aussteller der Patientenverfügung sich zu einer Organspende äußern.

Eine Patientenverfügung muss schriftlich verfasst werden, es gilt aber wiederum für Deutschland, dass sie nicht zwangsläufig vor einem Notar unterschrieben werden muss, jedoch ist dieses abermals wegen der oben beschriebenen Vorteile empfehlenswert. Liegt keine schriftliche Erklärung vor, so muss der Betreuer den mutmaßlichen Willen der betreuten Person ermitteln und auf dieser Grundlage entscheiden. Hierbei werden auch nahe Angehörige oder Vertrauenspersonen angehört.

Wichtig ist, dass die Patientenverfügung so konkret wie möglich verfasst ist, damit sie die jeweilige Krankheitssituation und Behandlungswünsche so erfasst, dass der Arzt sie mit Sicherheit feststellen und entsprechend handeln kann.



4.2 Patientenverfügung in Spanien

In Spanien ist wiederum zwischen zentralspanischem und mallorquinischem Foralrecht zu unterscheiden. Die grundsätzlichen Anforderungen an eine Patientenverfügung sind spanienweit geregelt, allerdings haben die einzelnen autonomen Regionen die Befugnis, weitergehende Regelungen aufzustellen. Inhaltlich stimmt die spanische Patientenverfügung weitestgehend mit der deutschen überein. So beinhaltet auch sie die konkreten Situationen, in denen eine Maßnahme ergriffen oder unterlassen werden soll, die Zufuhr von schmerzlindernden Medikamenten, die einzelnen Behandlungsmethoden wie lebenserhaltende Maßnahmen, die Organspende oder den Wunsch, ob der Körper eingeäschert oder begraben werden soll.

Auch in der spanischen Patientenverfügung kann eine Person berufen werden, die in Absprache mit den Ärzten Entscheidungen treffen darf, oder bestimmt werden, an welchem Ort und in Anwesenheit welcher Personen man sterben möchte. Die inhaltlichen Unterschiede zwischen der deutschen und der spanischen Patientenverfügung sind daher vernachlässigbar, wobei es Unterschiede bei der Formulierung und den jeweiligen Konkretisierungen geben kann.

Auch in Spanien muss die Patientenverfügung dokumentarisch festgehalten sein, was bedeutet, dass sie schriftlich verfasst sein muss. Das nationalspanische Recht sieht dabei eine Beglaubigung vor dem Notar nicht zwingend vor, allerdings hat das balearische Foralrecht von seiner Abweichungsmöglichkeit Gebrauch gemacht. Auf Mallorca reicht somit eine einfache schriftliche Abfassung nicht aus, vielmehr muss die Patientenverfügung vor dem Notar, vor einem Beamten der Gesundheitsbehörde, vor dem Register für Patientenverfügungen oder vor drei Zeugen errichtet werden. Der Gang zum Notar dürfte hierbei wiederum den einfachsten und sichersten Weg darstellen. Die spanische Patientenverfügung wird in das oben bereits erwähnte Register für Patientenverfügungen eingetragen, was den Vorteil hat, dass Krankenhäuser und Ärzte hierauf stets Zugriff haben.

Sollte die deutsche Patientenverfügung nicht vor einem Notar unterschrieben worden sein, so wird sie auf den Balearen nicht anerkannt. Ist sie notariell

beglaubigt, so muss sie mit der Apostille und vereidigt übersetzt ins Spanische vorgelegt werden. Allerdings würde selbst dann in den meisten Fällen die deutsche Patientenverfügung einer Prüfung unterzogen werden, schließlich unterliegen Ärzte strikten Standes- und Haftungsregelungen. Damit es hierdurch nicht zu Verzögerungen in einer Situation kommt, die schnelles Handeln erforderlich machen kann, ist zu empfehlen, neben einer deutschen Patientenverfügung ebenfalls eine spanische vor einem spanischen Notar aufzusetzen, gerade wenn man sich wegen des Besitzes einer Ferienimmobilie weite Teile des Jahres auf Mallorca aufhält.

4.3 Schlussfolgerung

Die Patientenverfügung bestimmt nicht, welche Person bevollmächtigt ist, etwas zu entscheiden, sondern was im Falle der Geschäftsunfähigkeit entschieden werden soll. Ärzte und Bevollmächtigte sind in erster Linie an die in der Patientenverfügung niedergelegten Wünsche gebunden.

Eine Patientenverfügung muss weder nach zentralspanischem noch nach deutschem Recht vor einem Notar unterzeichnet werden, um Gültigkeit zu entfalten, allerdings ist zu Rechtssicherheitszwecken dazu zu raten. Das mallorquinische Recht weicht darüber hinaus von dem Grundsatz ab und fordert die Unterschrift vor Notar, einer bestimmten Behörde oder vor Zeugen.

Eine in Deutschland privatschriftlich unterzeichnete Patientenverfügung wird auf Mallorca nicht anerkannt. Ist sie notariell beglaubigt, kann sie mit der Apostille versehen und vereidigt ins Spanische übersetzt werden. Allerdings ist dies kein Garant dafür, dass sie von den spanischen Ärzten anerkannt wird. Eine gesonderte Erteilung in Deutschland und auf Mallorca ist daher empfehlenswert.

5 Zusammenfassung

Wer sich teilweise in Deutschland, teilweise auf Mallorca aufhält, sollte sich darüber bewusst sein, dass ihn in beiden Ländern der Krankheitsfall ereilen oder ein Unfall treffen kann. Aus diesem Grund sollte auch in beiden Ländern vorgesorgt werden.



Hierbei ist sowohl in Deutschland als auch in Spanien das Augenmerk auf drei unterschiedliche Konzepte zu lenken: die Betreuungsverfügung bzw. selbstbestimmte Vormundschaft, die Vorsorgevollmacht und die Patientenverfügung.

Durch die Betreuungsverfügung bzw. selbstbestimmte Vormundschaft bestimmt eine Person, wer ihr als Betreuer im Fall der Geschäftsunfähigkeit oder Entmündigung durch das Vormundschaftsgericht zur Seite gestellt werden soll. Dieser Betreuer kann unterschiedliche Geschäfte des alltäglichen Lebens für die betreute Person tätigen, ist jedoch in einem gewissen Rahmen vom Gericht abhängig.

Mit einer Vorsorgevollmacht entscheidet eine Person, ohne dass eine gerichtliche Betreuung notwendig ist, welche andere Person sie im Fall der Geschäftsunfähigkeit mit gewissen Vollmachten ausstatten möchte. Diese Vollmachten können im Einzelnen konkretisiert werden und jegliche Alltagsgeschäfte enthalten.

Die Patientenverfügung dient dazu, Ärzten, Betreuern und nahen Angehörigen das Ob und Wie von medizinischen Anwendungen in konkreten Situationen darzulegen. Die Patientenverfügung kann individuell gestaltet sein, schließlich hat jeder Mensch andere Vorstellungen von einer Behandlung in kritischen Zuständen.

Alle drei Dokumente müssen in Deutschland, abgesehen von Ausnahmen, nicht zwangsläufig vor einem Notar unterschrieben werden, dennoch ist dies aus Rechtssicherheitsgründen anzuraten. Nach mallorquinischem Recht müssen alle drei Dokumente notariell beglaubigt sein.

Eine Anerkennung deutscher Dokumente, insofern sie vor einem Notar unterzeichnet, mit der Apostille versehen und vereidigt ins Spanische übersetzt wurden, ist zwar grundsätzlich möglich, birgt jedoch das Risiko, dass sie bei erforderlichem schnellem Handeln nicht zügig genug beizubringen sind oder dass sie einer inhaltlichen Überprüfung durch die Ärzte nicht standhalten. Im Wege einer umfassenden Gesundheitsvorsorge ist es daher empfehlenswert, sowohl in Deutschland als auch auf Mallorca die jeweiligen Dokumente

gesondert aufzusetzen, um den jeweiligen nationalen bzw. foralrechtlichen Vorgaben zu genügen.

Als Schlussbemerkung soll erwähnt werden, dass in beiden Ländern sowohl Betreuungsverfügung, Vorsorgevollmacht als auch Patientenverfügung jederzeit geändert oder aufgehoben werden können, falls die betreffende Person ihren Willen ändern möchte



M. Hinweise und Definitionen

1 Besteuerung bei Drittstaaten

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

Liegt das Besteuerungsrecht für die ausländischen Vermietungseinkünfte beim ausländischen Staat, weil im Doppelbesteuerungsabkommen (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 die übrigen Einkünfte.

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 der 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, kann der Verlust nur in die Folgejahre vorgetragen werden. Gewinne werden dagegen in Deutschland voll besteuert und sind in der Anlage „V“ anzugeben.

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 Fremdmiteleinsatz 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.



3 Was ist „Progressionsvorbehalt“?

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten hat die Bundesrepublik Deutschland in den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sehr häufig den Begriff „*Progressionsvorbehalt*“ verwendet. Darunter ist Folgendes zu verstehen:

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 genannten Progressionsvorbehalt.

Anhand eines Beispiels verdeutlichen wir die Auswirkungen des Progressionsvorbehaltes:

Beispielhafte Angaben: Veranlagungsjahr 2014; Einkommensteuertarif = Grundtarif; Zu versteuerndes Einkommen: 100.000,00 €;
Dem Progressionsvorbehalt unterliegende Ersatzleistungen und Einkünfte (Progressionseinkünfte): 10.000,00 €

Berechnung der Einkommensteuer:

Summe aus zu versteuerndem Einkommen und Progressionseinkünften (fiktives zu versteuerndes Einkommen): **110.000,00 €**

Einkommensteuer auf fiktives zu versteuerndes Einkommen: **37.961,00 €**
Progressionssteuersatz: $(37.961,00 \text{ €} \times 100 / 110.000,00 \text{ €})$: **34,51 % Einkommensteuer (100.000,00 € x 34,5100 %): 34.510,00 €**

Weitere Informationen:

Einkommensteuer auf zu versteuerndes Einkommen von 100.000,00 € (also ohne Progressionsvorbehalt): 33.761,00 €
Differenz zur Einkommensteuer mit Progressionsvorbehalt (Belastung der Progressionseinkünfte): 749,00 €
Prozentuale Belastung der Progressionseinkünfte: 7,49 %

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.

4 Haftung des Mieters

Eine wenig bekannte Regelung des spanischen Steuerrechts für Nichtresidenten besagt, dass der Mieter einer Immobilie, die im Eigentum eines Nichtresidenten mit steuerlichem Wohnsitz außer der EU/EWR steht, solidarisch für Steuerschulden haftet, die aus dem Mietverhältnis entstehen können. Anders gesagt: Wenn der Nichtresident – z.B. ein Schweizer Steuerbürger – seine Vermietungseinnahmen nicht ordnungsgemäß mit dem Modelo 210 deklariert und bezahlt, kann sich das Finanzamt am Mieter schadlos halten! Aus diesem Grund erlaubt das spanische Steuergesetz, dass sowohl der Vermieter als auch der zahlende Mieter das Modelo 210 einreichen können.

5 Wohnvermietung: Steuerabzug für Residenten

Für die Vermietung von Wohnobjekten sieht das spanische Einkommensteuerrecht einen Abzugsbetrag von 60 % des errechneten Gewinns vor. Diese „*reducción*“ wird vom Finanzamt jedoch nur unter den folgenden beiden Voraussetzungen anerkannt:

- ▶ Wenn der Vermieter ein Resident ist.
- ▶ Es muss sich um eine Langzeitvermietung handeln und nicht um eine kurzzeitige oder Ferienvermietung. Als Beleg für eine Langzeitvermietung wird ein Mietvertrag über zumindest ein Jahr angesehen.

FAZIT: Diese Regelung ist für Nichtresidenten nicht anwendbar!



6 Elektronische Finanzamt-Verständigungen

Nichtresidenten stehen oft vor dem Problem, dass sie vom spanischen Finanzamt Verständigungen an ihr spanisches Feriendomizil erhalten. Vielfach kommen diese Briefe deshalb zu spät oder gar nicht beim Empfänger an, womit Fristenversäumnisse und Strafen/Säumniszinsen drohen.

Im Zuge der Digitalisierung bietet die Behörde seit einigen Jahren das System der elektronischen Postbox sowie der elektronischen Unterschrift („*certificado electrónico*“) an. Dieses erlaubt die elektronische Zustellung von Benachrichtigungen und Bescheiden des staatlichen Finanzamts. Des Weiteren können bereits eingereichte Erklärungen abgerufen und die beim Finanzamt hinterlegten Stammdaten überprüft werden. Dies hilft Vorgänge zu beschleunigen und erspart viel Zeit für die ansonsten notwendigen Behördenwege.

Auch bei zahlreichen anderen Ämtern ermöglicht die elektronische Unterschrift die Erledigung von Behördengängen über das Internet. Hierzu zählen unter anderem die Sozialversicherung, das Katasteramt oder das Grundbuchamt. Zudem erhält man alle Auszüge der verschiedenen Amtsblätter, mit denen man über mögliche Schulden (wie z.B. Verkehrsstrafen) benachrichtigt wird, bevor eine Pfändung in Gang gesetzt wird. Zu Pfändungen kommt es häufig, da die verschiedenen Behörden nicht immer alle Benachrichtigungen und Bescheide an die hinterlegte Zustelladresse senden.

Die Beantragung einer elektronischen Unterschrift erfordert die Unterzeichnung eines Antragsformulars vor einem Notar. Falls dies außerhalb Spaniens erfolgt, muss das Formular zudem mit Apostille versehen werden und beeidet übersetzt werden.

7 Wie funktioniert Nießbrauch in Spanien?

Der Nießbrauch gibt das Recht auf die Nutzung und den Genuss der Immobilie. Der Nießbrauchnehmer ist rechtmäßig der Verantwortliche, der entscheidet, ob die Immobilie vermietet wird oder für sich selbst nutzt. Wenn er die Immobilie vermietet, stehen ihm 100 % der Einkünfte zu. Folglich ist er auch für die Bezahlung aller Steuern und Abgaben verantwortlich, einschließlich die

Einkommensteuer bei Selbstnutzung. Die einzige Ausnahme ist die Vermögensteuer, in der Nießbrauch (usufructo) und bloßes Eigentum (nuda propiedad) vom jeweiligen Inhaber anteilig zu versteuern sind.

Der Inhaber des bloßen Eigentums kann nicht über die Immobilie verfügen, bis er über das gesamte Eigentum einschließlich Nießbrauchrecht verfügt (z.B. nach Versterben des Nießbrauchnehmers).

8 Was bedeutet die Drei-Objekte-Grenze?

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 Grundstücks-handel – 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 im Ausland werden in dieser Berechnung mit 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 Spekulationsgewinn nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei einer Grundstücksveräußerung innerhalb der 10-Jahresfrist zu versteuern.



- ▶ 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.
- ▶ 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.

9 Umsatzsteuerhaftung der Immobilien S.L.

Noch immer werden viele spanische Ferienimmobilien in Kapitalgesellschaften (Sociedades Limitadas - S.L.) gehalten. Wenn nach der Fertigstellung der Immobilie nochmals größere Instandhaltungen anfallen, werden zuweilen ausländische Handwerker beauftragt. Vom Grundsatz her ist die vermögenshaltende Gesellschaft umsatzsteuerlich wie eine „Privatperson“ anzusehen, jedoch gilt bei Aufträgen über mehr als 10.000,00 € pro Jahr eine andere Regelung.

Aufgrund der spanischen Umsatzsteuergesetze und der EU-Richtlinien kann die spanische S.L. für die Zahlung der Umsatzsteuer (IVA) in die Pflicht genommen werden. Ein kleines Beispiel soll die Problematik verdeutlichen: Eine S.L. bestellt bei einem deutschen Unternehmer eine Einbauküche zum Wert von 30.000,00 € und bekommt vom deutschen Unternehmer eine Rechnung in Höhe von 30.000,00 € zzgl. 19 % deutscher Umsatzsteuer. Er bezahlt diese Rechnung, die Küche wird ordnungsgemäß eingebaut.

Was ist falsch gelaufen? Der deutsche Unternehmer hätte in diesem Fall auf die 30.000,00 € 21 % spanische Umsatzsteuer (IVA) an den spanischen Fiskus abführen müssen, da der Ort der Leistung in Spanien liegt und der Wert der Leistung (Lieferung und Einbau der Küche) 10.000,00 € übersteigt. Wenn er das nicht getan hat, passiert Folgendes:

Das spanische Finanzamt kann nun an die spanische S.L. herantreten und die 21 % IVA – in diesem Fall 21 % von 30 T€ – in Höhe von 6.300,00 € fordern. Die Immobilie haftet für diese Steuern! Neben der Zahlung der IVA sind von der S.L. in Spanien Verwaltungsstrafen in Höhe von 150,00 € (nicht abgegebene Erklärung) und mindestens 50 % Strafe auf die zu spät gezahlte Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Die Frage, ob die S.L. dann das Geld und die Strafen von dem deutschen Unternehmer zurückbekommt, wird wahrscheinlich vor Gericht geklärt werden müssen.

Da die Kontrollen derartiger Vorgänge immer zielgenauer werden, häufen sich diese Fälle.

10 Kapitalreduzierung: Dividenden haben Vorrang

Bis einschließlich 2014 bestand die folgende Regelung: Die Reduzierung des Kapitals einer nicht börsennotierten Körperschaft war für die Gesellschafter kein steuerpflichtiges Einkommen. Der Vorgang bewirkte nur eine Minderung des Erwerbspreises der Anteile. Nur wenn der Betrag der Herabsetzung den Erwerbspreis überstieg, wurde der überschießende Betrag als Kapitalertrag (Dividenden) besteuert.

Die per 01.01.2015 gültige Neufassung von Artikel 25.1.e) des Einkommsteuergesetzes behält die dargelegte allgemeine Regel bei, führt jedoch eine Neuerung ein: Ist der Unterschied zwischen dem Wert des Eigenkapitals der Anteile per letztem abgeschlossenem Geschäftsjahr einerseits und dem Erwerbswert andererseits positiv (d.h. Rücklage oder positives Geschäftsergebnis), so wird der ausgeschüttete Betrag bis zum Limit der genannten Differenz als Kapitalertrag (Dividenden) besteuert. Erst der überschießende Betrag mindert den Erwerbswert der Anteile gemäß der alten Regelung. Einfacher ausgedrückt:



Solange in der Gesellschaft Gewinne stecken, haben diese bei einer Reduzierung Vorrang vor der Auszahlung von Kapitalanteilen. Steuerlich hat das erhebliche Auswirkungen, da eine Ausschüttung von Dividenden als Kapitalertrag zu versteuern ist, eine Agio-Ausschüttung hingegen eine nahezu steuerfreie Rückzahlung von Eigenkapital darstellt (1%ige Belastung).

N. Tabellenverzeichnis

Tabelle 01: Vermögensteuertabelle der Balearen (ab 2015)	66
Tabelle 02: Vermögensteuertabelle Staat	66
Tabelle 03: Vermögensteuer - Balearen - Vermögen 2 Mio. € (ab 2015).....	67
Tabelle 04: Vermögensteuer - Staatliche - Vermögen 2 Mio. €	67
Tabelle 05: Grunderwerbsteuertabelle	76
Tabelle 06: Bsp. Betriebsprüfung: Besteuerung bei der Veräußerung	152
Tabelle 07: Bsp. Betriebsprüfung: Ertragslage der spanischen Gesellschaft	154
Tabelle 08: Bsp. Betriebsprüfung: Einkünfte aus Kapitalvermögen 2011 bis 2014.....	154
Tabelle 09: Bsp. Betriebsprüfung: Einkünfte aus Kapitalvermögen 2015 bis 2016	154
Tabelle 10: Bsp. Betriebsprüfung: Ausländische Einkünfte 2011 bis 2014	155
Tabelle 11: Bsp. Betriebsprüfung: Ausländische Einkünfte 2015 bis 2016	155
Tabelle 12: Bsp. Betriebsprüfung: Ausländische Einkünfte 2011 bis 2014	156
Tabelle 13: Bsp. Betriebsprüfung: Ausländische Einkünfte 2015 bis 2016	156
Tabelle 14: Bsp. Betriebsprüfung: Anzurechnende ausländische Steuern 2011 bis 2014	156
Tabelle 15: Bsp. Betriebsprüfung: Anzurechnende ausländische Steuern 2015 bis 2016	156
Tabelle 16: Bsp. Betriebsprüfung: Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung	157
Tabelle 17: Bsp. Betriebsprüfung: Passive Entstrickung	159
Tabelle 18: Beispiel einer Besteuerung bei der Veräußerung einer Immobilie	169
Tabelle 19: Beispiel einer Besteuerung bei einer Selbstgenutzten Immobilie	170
Tabelle 20: Beispiel einer Besteuerung bei einer Vermieteten Immobilie	171
Tabelle 21: Beispiel einer Besteuerung beim Immobilienkauf durch eine S.L.....	171
Tabelle 22: Beispiel einer Besteuerung beim Immobilienkauf als natürliche Person.....	172
Tabelle 23: Erbschaft-/Schenkungssteuer Balearen Gruppen III und IV.....	224
Tabelle 24: Erbschaftsteuer Balearen Gruppen I und II	225
Tabelle 25: Erbschaftsteuer Balearen Multiplikationskoeffizienten	225
Tabelle 26: Erbschaft/Schenkungssteuer Staat Allgemein	226
Tabelle 27: Erbschaft/Schenkungssteuer Multiplikationskoeffizienten	227
Tabelle 28: Erbschaftsteuer Freibeträge	233
Tabelle 29: Erbschaftsteuer Steuersätze.....	233
Tabelle 30: Digitale Lösung: Einnahmentabellen	249
Tabelle 31: Digitale Lösung: Werbungskostentabelle	250
Tabelle 32: Digitale Lösung: Entwurfs-Steuererklärung	253
Tabelle 33: Digitale Lösung: Anlageverzeichnis.....	254



Tabelle 34: Touristensteuer pro Bett nach vermieteten Tagen	273
Tabelle 35: Beispielrechnung 1 Pauschalbesteuerung.....	273
Tabelle 36: Beispielrechnung 2 Pauschalbesteuerung.....	274
Tabelle 37: Besteuerung der Gäste nach Art der Unterkunft	279
Tabelle 38: Beispielrechnung für Besteuerung der Gäste	280

O. Abbildungsverzeichnis

Abbildung 01: Mallorca-Immobilien - Preisaufschlag für Meerblick 2017	38
Abbildung 02: Mallorca-Immobilien - Preisspiegel 2017	38
Abbildung 03: Mallorca-Immobilien - durchschnittliche m ² -Preise Pro Region 2016/2017	39
Abbildung 04: Mallorca-Immobilien - Preisübersicht Luxusimmobilien 2017.....	39
Abbildung 05: Überblick über die Werbungskostenkategorien	113
Abbildung 06: Digitale Lösung: Phase 1 - Mandatsaufnahme und lfd. Belegbearbeitung..	246
Abbildung 07: Digitale Lösung: Phase 2 - Belegfluss bei der European@ccounting.....	248
Abbildung 08: Digitale Lösung: Phase 3 - Kategorien der Werbungskosten	252
Abbildung 09: Digitale Lösung: Phase 4 - Steuererklärung, Freigabe und Zahlung.....	256
Abbildung 10: Digitale Lösung: Phase 5 - WuF-Portal	258
Abbildung 11: Digitale Lösung: Modelo 210 Seite 1	260
Abbildung 12: Digitale Lösung: Modelo 210 Seite 2	261
Abbildung 13: Digitale Lösung: Anlage V Seite 1	262
Abbildung 14: Digitale Lösung: Anlage V Seite 2	263
Abbildung 15: Digitale Lösung: Anlage AUS Seite 1	264
Abbildung 16: Digitale Lösung: Anlage AUS Seite 2	265
Abbildung 17: Modelo 017	275

P. Abkürzungen und Begriffe

1 Deutschland

Az	Aktenzeichen
a.F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AIA	Automatischer Informationsaustausch
Anlage AUS	Anlage „Ausland“ in der Einkommensteuererklärung
Anlage V	Anlage für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Einkommensteuererklärung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
AO	Abgabenordnung
BEPS	B ase E rosion and P rofit S hifting (geplante Verminderung steuerlicher Bemessungsgrundlagen und grenzüberschreitendes Verschieben von Gewinnen)
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI	Bundesgesetzblatt
BStBl	Bundessteuerblatt
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EST	Einkommensteuer
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
EU/EWR	Europäische Union/Europäischer Wirtschaftsraum
EU	Europäische Union
FG	Finanzgericht
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
i.d.R.	in der Regel
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
n.F.	neue Fassung
USt	Umsatzsteuer
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
zVE	zu versteuerndes Einkommen



2 Hausinterne Abkürzungen / Werbungskosten

A	Aktivierung / Activación
UAT	Unbeschränkt abzugsfähig-Tage/ Sin limite - dia
UAV	Unbeschränkt abzugsfähig-voll/ Sin limite - total
BAT	Beschränkt abzugsfähig-Tage / Con limite - dia
BAV	Beschränkt abzugsfähig-voll / Con limite - total
NA	Nicht abzugsfähig / No deducible

3 Spanien

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria (staatliche Steuerbehörde)
AJD	Actos Jurídicos Documentados (Steuer auf beurkundete Rechtsakte, auch Stempelsteuer)
ATIB	Agencia Tributaria de las Illes Balears (balearische Steuerbehörde)
CIF	Código de Identificación Fiscal (Steuernummer für Körperschaften)
Código Civil	Bürgerliches Gesetzbuch
EP	Establecimiento Permanente (Betriebsstätte)
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles (Grundsteuer)
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes (Einkommensteuer für Nichtresidenten)
IRNR con/sin EP	Einkommensteuer für Nichtresidenten mit/ohne Betriebsstätte
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Einkommensteuer für natürliche Personen/Residenten)
IS	Impuesto de Sociedades (Körperschaftsteuer)
ITP	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (Grunderwerbsteuer)
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido (Umsatz-/Mehrwertsteuer)
Ley	Gesetz
Modelo 100	Formular für die Einkommensteuererklärung von natürlichen Personen/Residenten
Modelo 200	Formular für die Körperschaftsteuererklärung von Nichtresidenten mit Betriebsstätte

Modelo 210	Formular für die Einkommensteuererklärung von Nichtresidenten ohne Betriebsstätte (natürl. und juristischen Personen)
Modelo 303	Formular für die Umsatzsteuererklärung pro Quartal
Modelo 309	Formular für die Jahresumsatzsteuererklärung (natürl. und juristischen Personen)
Modelo 714	Formular für die Vermögensteuererklärung (Residenten und Nichtresidenten)
NIF	Número de Identificación Fiscal (Steuernummer für natürliche Personen)
OS	Operaciones Societarias (Gesellschaftssteuer)
Plusvalía Municipal	Gemeindliche Wertzuwachssteuer, offizielle Bezeichnung: IIVTNU (Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana = Steuer auf die Wertsteigerung von Grundstücken des inneren Bereichs)
Referencia Catastral	Katastrernummer
Registro de la Propiedad	Grundbuch
S.L.	Sociedad Limitada (entspricht der GmbH)
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas (wörtlich: entgeltliche Vermögensübertragungen; eine Modalität der Grunderwerbsteuer)
Tribunal Constitucional	Verfassungsgericht
Tribunal Supremo	Oberster Gerichtshof
Tribunal Superior	Gericht der höheren Ebene
Valor Construcción	Gebäudewert
Valor Suelo	Bodenwert



Q. Autoren

Prof. Dr. Heribert Heckschen

Prof. Dr. Heckschen ist einer der angesehensten Notare Deutschlands. Er hat bereits zahlreiche Publikationen zu Unternehmens- und Steuerfragen veröffentlicht und ist bei weit über 300 Vorträgen als Referent vor allem des Erb- und Kapitalgesellschaftsrechts sowie des grenzüberschreitenden Rechtsverkehrs aufgetreten. U.a. ist er ein hervorragender Kenner der Anwendungen der neuen EU-Erbrechtsverordnung, des Testamentes und der Vorsorgevollmacht und Patientenverfügung im Verhältnis Deutschland - Spanien.

Dipl.-Ök. Dr. Simone Wick

Dr. Simone Wick studierte an der Ruhr Universität Bochum Wirtschaftswissenschaft mit dem Schwerpunkt Steuern und Wirtschaftsprüfung. Neben ihrer Tätigkeit im Steuerbereich bei einer namhaften Kanzlei in Bonn promovierte sie berufsbegleitend und betreute nach absolviertem Steuerberaterexamen bei einer Big-Four-Gesellschaft vor allem Mittelstands- und Familienunternehmen. Ihre Tätigkeit umfasste in den letzten Jahren insbesondere die Beratung und langfristige Betreuung bei allen Fragen rund um den internationalen Mitarbeiterinsatz. Bei Dierkes Partner in Hamburg verantwortet Dr. Simone Wick den Bereich des Internationalen Steuerrechts. Sie betreut natürliche Personen und mittelständische Unternehmen aus verschiedenen Branchen bei allen grenzüberschreitenden steuerlichen Aspekten. Ihre praktische Erfahrung vermittelt sie in Publikationen zu Fragen des nationalen sowie des internationalen Steuerrechts.

Tim Wöhler

Der Rechtsanwalt und Partner der Kanzlei Dierkes Partner in Hamburg studierte Rechtswissenschaften in Göttingen und Hamburg. Er berät Mandanten v.a. in den Bereichen Gesellschaftsrecht, Erbrecht und Steuerrecht. Schwerpunkte seiner Tätigkeit sind Nachfolgegestaltungen für Familienunternehmen sowie die Erstellung von Testamenten und Vorsorgeregelungen. Hinsichtlich dieser Themen ist Herr Wöhler auch als Referent tätig

Saskia Porta

Neben dem Studium der Rechtswissenschaften mit Schwerpunkt Internationales Recht an der Universität Münster absolvierte Saskia Porta zwei fachspezifische Fremdsprachenausbildungen im spanischen und französischen Recht. Dem Master im Spanischen Recht (LL.M.) an der Universität Pompeu Fabra (Barcelona) schloss sich das Referendariat u.a. in verschiedene Kanzleien in Lateinamerika (Mexiko), Spanien und Deutschland an. Nach dem Zweiten Staatsexamen (Befähigung zum Richteramt) baute sie ihre Kenntnisse v.a. in den Bereichen des Handels- und Gesellschaftsrechts, des Immobilien- und Erbrechts sowie des (Miet-)Vertragsrechts in einer multinationalen Firma sowie in einer mehrsprachigen Kanzlei aus, deren Büro in Palma sie leitete. 2015 trat sie als Partnerin in die Kanzlei Porta & Associates ein. Saskia Porta ist eingeschriebene Anwältin in den deutschen und spanischen Rechtsanwaltskammern (Düsseldorf und Balearen).

Dominic Porta

An sein Studium der Rechtswissenschaften an der Universität Münster, fachspezifische Fremdsprachenausbildung im englischsprachigen Rechtskreis und Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Common Law und Vergleichende Rechtstheorie schloss sich sein Studium des Masters in Rechtswissenschaften im Spanischen Recht (LL.M.) an der Universität Pompeu Fabra in Barcelona. Das Referendariat hat er u.a. in Anwaltskanzleien in Düsseldorf, Barcelona und Mexiko City absolviert. Nach dem Zweiten Staatsexamen am Oberlandesgericht Düsseldorf baute er seine Kenntnisse in einer deutsch-spanischen Kanzlei vor allem in den Bereichen der Firmengründung und hiermit verbundenen Rechtsbereichen weiter aus. Als Anwalt ist Dominic Porta in den Rechtsanwaltskammern Düsseldorf und der Balearen eingeschrieben. 2015 gründete er die Kanzlei Porta & Associates. Seit Juli 2015 ist Dominic Porta vom Oberlandesgericht Düsseldorf bevollmächtigter Übersetzer für Spanisch und Deutsch.

Thomas Fitzner

Thomas Fitzner lebt seit 1995 auf der Insel und ist Assistent der Geschäftsleitung bei European@ccounting. Zu seinen Aufgaben zählen insbesondere die Erstellung der Einkommensteuererklärungen für Residenten (Modelo 100) und



Nichtresidenten (Modelo 210) sowie der Vermögensteuer (Modelo 714) und der Auslandsvermögenserklärung (M 720). Seit August 2016 verantwortet er darüber hinaus den Bereich der „Einkünfte aus Wohn- und Ferienvermietung“.

Asesor Fiscal - Steuerberater Dipl.-Kfm. Willi Plattes

Der studierte Betriebswirt (grad.) und Dipl. Kfm. wurde 1974 als deutscher Steuerberater bestellt und ist seit 2002 als Asesor Fiscal (Col.legiat Nr. 862) in Spanien tätig. Seitdem ist er geschäftsführender Gesellschafter der international tätigen Steuerkanzlei European@ccounting mit aktuell 45 Mitarbeitern und sieben Berufsträgern in Palma de Mallorca. Er ist Herausgeber und Autor der Schriftenreihe „*Mallorca 2030*“, eine Referenz für deutsch-spanische Steuer- und Rechtsthemen.

R. Bildrechte

S. 40 Foto: ©fincallorca

S. 56 Foto: ©fincallorca

S. 168 Foto: ©fincallorca

S. 178 Foto: ©fincallorca

S. 245 Foto: ©fincallorca

S. 251 Foto: ©fincallorca

S. 266 Foto: ©fincallorca

S. 292 Foto: ©fincallorca

S. Danksagungen

Der Herausgeber ist besonders dankbar, dass er auf die Unterstützung sowie den Rat von vielen geschätzten Kolleginnen und Kollegen, Freunden und Bekannten zurückgreifen konnte, um die vorliegende Publikation in dieser Qualität erstellen zu können. Besonders hervorzuheben sind:

Andreu Bibiloni, Yevgen Chernov, Marina Isern, Daniel Cumberledge, Antonio Mas und Esperanza Arévalo, alle in der Funktion „*Asesor Fiscal - Steuerberater*“ bei der *European@ccounting* tätig.

Weiterhin haben innerhalb des Teams von *European@ccounting* in dankenswerter Weise Unterstützung geleistet: **Johannes Schmid, Christian Plattes, Jacqueline Albers, Maike Balzano** und **Yvonne Plattes**.

Willi Plattes
Herausgeber



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



1 Ansprechpartner

DIERKES PARTNER

WIRTSCHAFTSPRÜFER STEUERBERATER RECHTSANWÄLTE

Überseehaus
Baumwall 7
20459 Hamburg

hamburg@dierkes-partner.de
www.dierkes-partner.de



Plaza Mayor 3D
07002 Palma
Islas Baleares

info@p-and-a.es
www.p-and-a.es



Hohe Straße 12
01069 Dresden

info@heckschen-vandeloo.de
www.heckschen-vandeloo.de

European@ccounting Center of Competence®

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

thomas@europeanaccounting.net
www.europeanaccounting.net

2 Haftungshinweise

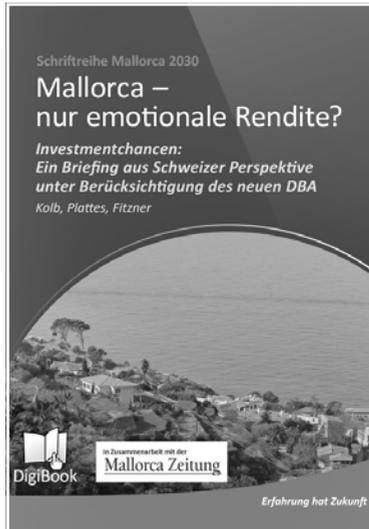
Für den Inhalt dieser Veröffentlichung können wir keine Haftung übernehmen, obwohl sie auf Informationen beruht, die wir als sehr zuverlässig erachten.

Die Inhalte der genutzten Informationsquellen ändern sich täglich durch Rechtsprechung aufgrund 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.

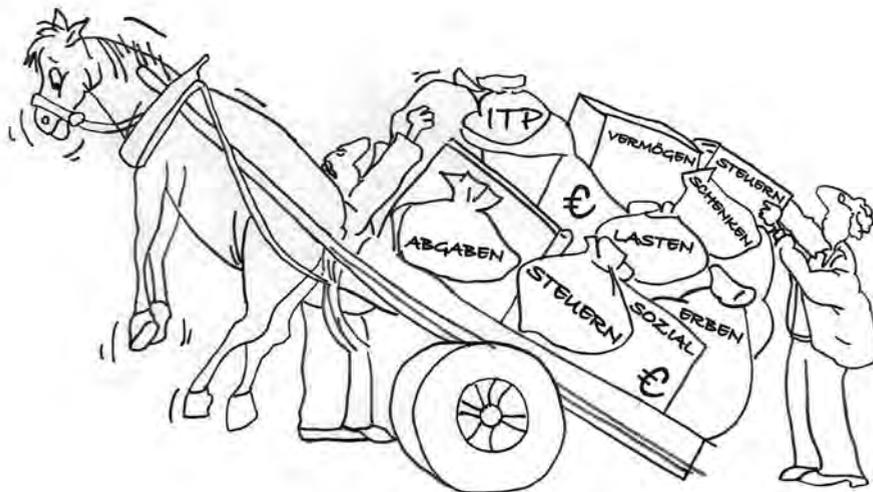
Jede Entscheidung bedarf geeigneter und fallbezogener Aufbereitung und Beratung und sollte nicht alleine aufgrund dieser Veröffentlichung erfolgen. Wir übernehmen keine Haftung für Schäden aus der Verwendung dieser Veröffentlichung.

Der gesamte Inhalt dieser Veröffentlichung und der fachlichen Informationen im Internet ist geistiges Eigentum der European@ccounting und steht unter Urheberrechtsschutz.

Leser und Nutzer dürfen den Inhalt 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 des Herausgebers.



Amazon, iBookstore und andere Internet-Verkaufsplattformen.



Seitenangabe der in diesem Buch verwendeten Zeichnungen/Karikaturen und ggf. Copyright
S. 20; S. 24; S. 28; S. 32, ©Trueffelpix, Fotolia.com; S. 39; S. 42; S. 56; S. 65; S. 71; S. 73, ©Trueffelpix, Fotolia.com; S. 77, ©Pixel, Fotolia.com; S. 90, ©Trueffelpix, Fotolia.com; S. 97; S. 104; S. 106, ©Trueffelpix, Fotolia.com; S. 113; S. 119, ©Trueffelpix, Fotolia.com; S. 124, ©Trueffelpix, Fotolia.com; S. 127; S. 133, ©Trueffelpix, Fotolia.com; S. 169, ©freshidea, Fotolia.com; S. 172, ©Trueffelpix, Fotolia.com; S. 179; S. 222, ©Trueffelpix, Fotolia.com; S. 227; S. 234; S. 246; S. 250



read different

A series of horizontal dotted lines for writing, spanning the width of the page.



read different

A series of horizontal dotted lines for writing, arranged in 20 rows across the page.

Lust auf Zukunft - Erfolgreiche Wohn- und Ferienvermietung auf Mallorca

Im gesamten Mittelmeerraum weist Spanien derzeit trotz der Katalonien-Krise die höchste politische Stabilität auf. Da Investoren das „magische Dreieck“ Sicherheit-Liquidität-Rendite schätzen, werden auf Mallorca im Jahr 2017 auf allen Ebenen Rekorde gebrochen, von Immobilientransaktionen bis hin zu den Besucherzahlen. Darunter leiden jedoch die Umwelt sowie die gesellschaftliche Akzeptanz des Tourismus als wichtigster Wirtschaftszweig. Das hat neben der Einführung der Touristensteuer zu einer Novellierung des balearischen Tourismusgesetzes geführt, das eine grundlegende Neuregelung der Ferienvermietung beinhaltet.

Aus den neuen Maßnahmen des automatischen Informationsaustausches zwischen Spanien und Deutschland, den bestehenden Steuergesetzen in beiden Ländern sowie den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens ergibt sich ein frisch zusammengeführter Gesetzescocktail, der das Risiko birgt, signifikante Verstimmungen auszulösen, wenn man nicht alle Bestandteile kennt und auf Verträglichkeit überprüft.

Im Sinne der Risikovermeidung bei ungewisser Rechtslage erläutern wir die Besonderheiten der gesetzlichen Regelungen und Besteuerung von „selbstgenutzten“, zu „Wohnzwecken“ und zu „touristischen Zwecken“ genutzten Immobilien. Da European@ccounting weit mehr als eine Milliarde Euro Immobilienvermögen im Hinblick auf diese Problemstellungen betreut, sind wir täglich dem Rütteltest der Realität ausgesetzt und können eine Vielzahl praxisorientierter Hilfestellungen aufzeigen. Die folgenden qualifizierten Autoren schildern die neue Gemengelage:

Prof. Dr. Heribert Heckschen, einer der angesehensten Notare Deutschlands, www.heckschen-vandelloo.de.

Dipl.-Ök., **Dr. Simone Wick**, Steuerberaterin, und **Tim Wöhler**, Rechtsanwalt, von der Hamburger Kanzlei www.dierkes-partner.de.

Saskia Porta, Rechtsanwältin, Abogada inscrita, und **Dominic Porta**, Rechtsanwalt, Abogado inscrito, Partner bei der spanischen Kanzlei Porta & Associates, www.p-and-a.es.

Thomas Fitzner, Assistent der Geschäftsführung & Leiter der Fachabteilung Wohn- & Ferienvermietung, und Dipl.Kfm. **Willi Plattes**, Asesor Fiscal - Steuerberater und geschäftsführender Gesellschafter der www.europeanaccounting.net, Autor und Herausgeber.

Darüber hinaus vermitteln drei prominente Marktteilnehmer als Gastautoren ihre Einschätzung der Marktsituation und -aussichten: **Lutz Minkner** (Minkner & Partner), **Ralf Spielvogel** (Porta Mallorquina) und **Ralf zur Linde** (Fincallorca).

ISBN: 978-3-7448-8461-7

