



Vermögensteuer für deutsche Nichtresidenten

- Regel- und Sonderfälle
- Optimierungsmöglichkeiten

Sie sind der Kapitän, wir die Lotsen

Mit 80 Mitarbeitern, davon 16 Steuerberater
und Rechtsanwälte, sind wir Ihre deutschsprachigen Partner
auf Mallorca und in Spanien.

Inhalt

1.	Grundlagen der spanischen Vermögensteuer.....	5
1.1	Eine komplexe Realität.....	5
1.2	Bunte Landschaft der Zuständigkeiten.....	6
1.2.1	Staatliche Tabelle	7
1.2.2	Balearische Tabelle	7
1.2.3	Gebrauchsanleitung für die Tabellen	8
1.3	Wer ist wofür steuerpflichtig?.....	8
1.4	Stichtag - Freibetrag - Fristen.....	9
1.5	Bemessungsgrundlage, Abzüge, Freistellung – allgemein.....	10
1.6	Wertermittlung.....	10
1.7	Nießbrauch und bloßes Eigentum.....	11
1.8	Regionale oder staatliche Tabelle?	12
2.	Immobilien in der Vermögensteuer	13
2.1	Was ist vermögensteuerlich eine Immobilie?	13
2.2	Bootsliegeplätze	15
2.2.1	Rechtliche Gestaltung des Eigentums an einem Liegeplatz	15
2.2.2	Neue Beurteilung durch eine „verbindliche Auskunft“	16
2.2.3	Schlussfolgerung und Empfehlung.....	17
2.3	Wertveränderungen durch Bau/Umbau/Sanierung.....	18
2.3.1	Neubau.....	18
2.3.2	Reparatur- und Verbesserungsmaßnahmen	19
2.3.3	Sanierung.....	19
2.3.4	Umbauten	19
2.3.5	Erweiterungen	19
2.3.6	Anmerkungen.....	20
3.	Vermögensteuer bei Kapital- und Personengesellschaften.....	20
3.1	Eigentum mit einer spanischen SL.....	21
3.2	Eigentum mit einer spanischen SL und deutschen GmbH	22
3.3	Immobilieigentum mit einer deutschen GmbH	22
3.4	Sonderfall der spanischen Kommanditgesellschaft.....	22
3.5	Immobilieigentum über Personengesellschaften	23
3.5.1	Betriebsstätten.....	23

3.6	Freistellung von Gesellschaftsanteilen.....	24
3.6.1	Prozentsatz der Beteiligung.....	24
3.6.2	Leitungsfunktionen und Entlohnung.....	24
3.6.3	Bedingungen für die Körperschaft	25
3.6.4	Einschränkungen der Freistellung	26
4.	Anrechenbarkeit von Darlehen	26
5.	Spezialthemen.....	29
5.1	Gefahr einer verdeckten Steuererhöhung.....	29
5.2	Können Kinder vermögensteuerpflichtig werden?.....	30
5.3	„Lex Beckham“: Versteuern wie ein Nichtresident.....	30
6.	Nichtresident bleiben durch steuerliche Familientrennung	31
6.1	Zielsetzung und Fragestellung.....	31
6.2	Spanische Regelung der Ansässigkeit.....	32
6.3	Vorgehensweise bei einem „ergiebigen Steuerzahler“	33
6.4	Fazit	33
7.	Strafen für falsche Angaben oder Nichterklärung.....	34
8.	Optimierungsstrategien.....	34
8.1	Darlehen	34
8.2	Nutzung der Freibeträge.....	35
8.3	Strukturen	36
8.4	Freistellung als Unternehmervermögen	36
8.5	Timing der Übertragung.....	36
9.	Ausblicke.....	37
10.	Zusammenfassung & Schlussfolgerungen	38
11.	Nachbemerkung	40
11.1	Fachliche Betrachtung einer umstrittenen Steuer	40
11.2	Empfundene und reale Steuergerechtigkeit	40
11.3	Problem: Wertfeststellung.....	41
11.4	Unerwünschte Nebenwirkungen	42
12.	Ansprechpartner.....	44
13.	Kontaktanfrage	45

1. Grundlagen der spanischen Vermögensteuer

1.1 Eine komplexe Realität

Wie so manche Fiskalthemen ist die Vermögensteuer (impuesto sobre el patrimonio) vom Prinzip her einfach und rasch erklärt, kann jedoch im Detail eine hohe Komplexität entfalten. Nichtresidenten ist schon das Konzept fremd. Spanien gehört zu den wenigen europäischen Staaten, in denen diese Steuer noch – oder wieder – erhoben wird (die anderen sind die Schweiz, Frankreich und Luxemburg). Deutsche Steuerbürger waren letztmalig 1996 mit der Vermögensteuer konfrontiert, ein Urteil des Bundesverfassungsgerichtes machte ihr zumindest vorläufig ein Ende. Über eine mögliche Wiedereinführung wird mit wechselnder Intensität diskutiert.

In der täglichen Beratungspraxis erleben wir in diesem Zusammenhang immer wieder emotionale Reaktionen, von Überraschung bis hin zu offener Wut. Doch alle Argumente können nichts daran ändern, dass die eigentlich nur kurzfristig für die Haushaltssanierung im Zuge der Krise wieder aktivierte Vermögensteuer einen Fixplatz in der spanischen Budgetplanung errungen hat. Weder machte die konservative Regierung im Jahr eins der Wiedereinführung – 2011 – ihr Wahlversprechen wahr, die Steuer nach einer Machtübernahme umgehend abzuschaffen, noch ist vom anderen politischen Lager ein Schritt in diesem Sinn zu erwarten. Tatsächlich weisen die aktuellen Signale eher in die andere Richtung (s. auch Kapitel „Ausblicke“). Bei der letzten Steuerreform per 2021 wurde der ursprünglich temporäre Charakter der Vermögensteuer auch offiziell annulliert. Das bedeutet, dass sich Steuerpflichtige und Berater auf den „impuesto sobre el patrimonio“ einstellen müssen und Spekulationen auf eine kurzfristige Änderung der Situation zum Positiven ein hohes Maß an Optimismus erfordern.

Das Thema ist bei jeder Beratung über eine geplante Investition, eine Firmengründung, die Gründung einer Betriebsstätte oder über einen möglichen Wohnsitzwechsel nach Spanien präsent. Das nachhaltige Interesse unserer Mandanten und ihrer deutschen Steuerberater hat uns dazu bewogen, in diesem Wegweiser für Nichtresidenten die wichtigsten Grundlagen sowie unsere Erkenntnisse zusammenzufassen, die wir seit dem Jahr der Wiedereinführung in den unterschiedlichsten Fallbearbeitungen gewinnen konnten.

1.2 Bunte Landschaft der Zuständigkeiten

Die folgende Darstellung ist nicht als historischer Exkurs gedacht, sondern soll das spanische System der einander oft überlappenden staatlichen und regionalen Zuständigkeiten illustrieren. Tatsächlich ist die Vermögensteuer ein Paradebeispiel dafür, wie bunt und durcheinander es in der spanischen Landschaft der Steuergesetze zugehen kann.

Es erinnert auch daran, dass es einen gewaltigen Unterschied machen kann, ob man auf Mallorca, in Madrid oder auf den Kanaren eine Immobilie erwirbt oder ansässig wird. Das gilt nicht nur für die Vermögensteuer, sondern zum Beispiel auch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Die staatliche spanische Vermögensteuer wurde das erste Mal 1977 eingeführt und danach mit dem Königlichen Dekret 19/1991 neu geregelt. Das entsprechende Gesetz ist seit dem 01. Januar 1992 die gültige Rechtsprechung zur Vermögensbesteuerung in Spanien. Dieses Gesetz wurde nie abgeschafft. Jedoch verfügte der Gesetzgeber ab dem Steuerjahr 2008 eine Gutschrift in Höhe von 100 %, was einer Abschaffung dieser Steuer gleichkam. Da das Gesetz unverändert bestehen blieb, konnte die Vermögensteuer durch eine schlichte Außerkraftsetzung der Gutschrift – und somit ohne ein Verfahren zur Gesetzesänderung – jederzeit wieder eingeführt werden.

Von dieser Möglichkeit machte die spanische Regierung mit dem Königlichen Dekret vom 16. September 2011 Gebrauch und reaktivierte die Vermögensteuer rückwirkend zum 01. Januar 2011. Zunächst galt dieses Dekret ausdrücklich nur für die Jahre 2011 und 2012, um das von der Krise angeschlagene Budget zu sanieren. Jedoch wurde es Jahr für Jahr aufs Neue verlängert – bis zur letzten Gesetzesänderung per 01. Januar 2021, mit der die 100-prozentige Gutschrift definitiv aus dem Gesetzestext entfernt wurde. Die jährliche Verlängerung ist nicht weiter notwendig .

Nun haben aber auch die autonomen Regionen (zu vergleichen mit den deutschen Bundesländern) Kompetenzen für die Vermögensteuer. So führten die Balearen ihrerseits für 2011 eine 100-prozentige Gutschrift ein und hebelten damit die Abschaffung der staatlichen Gutschrift aus. Per 2012 wurde auch die balearische Gutschrift gekippt und die Insulaner sind seither vermögenssteuerpflichtig. Drei Jahre später beschloss die Regierung des Archipels deutlich höhere Steuersätze. Für Nichtresidenten galt bis einschließlich 2014 verpflichtend die staatliche Regelung.

Auf der folgenden Seite finden Sie die aktuell gültigen Tabellen der staatlichen und der balearischen Vermögensteuer.

1.2.1 Staatliche Tabelle

Auch hier führte der Gesetzgeber mit Wirkung vom 01. Januar 2021 eine Änderung ein: Für den Vermögensanteil über 10,7 Mio. € gilt nun ein Steuersatz von 3,5 % (bisher 2,5 %). Auf den Balearen hat die staatliche Tabelle nur für Nichtresidenten Bedeutung.

Bemessungs- grundlage	Steuerschuld	Überschießender Betrag bis	Darauf 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 %
1.336.999,51 €	8.523,36 €	1.336.999,50 €	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 €	Darüber hinaus	3,50 %

1.2.2 Balearische Tabelle

Bemessungs- grundlage	Steuerschuld	Überschießender Betrag bis	Darauf Steuersatz
0,00 €	0,00 €	170.472,04 €	0,28 %
170.472,04 €	477,32 €	170.465,00 €	0,41 %
340.937,04 €	1.176,23 €	340.932,71 €	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 %
10.909.951,99 €	258.832,84 €	Darüber hinaus	3,45 %

1.2.3 Gebrauchsanleitung für die Tabellen

Sie suchen unter „Bemessungsgrundlage“ jenen Betrag, der unter der eigenen Bemessungsgrundlage liegt, und wenden auf den überschießenden Betrag oder Differenzbetrag den in der letzten Spalte angegebenen Steuersatz an. Beide Resultate addieren, damit ergibt sich der Steuerbetrag.

Rechenbeispiel mit der balearischen Tabelle unter Annahme eines steuerlichen Gesamtvermögens in Höhe von 1,5 Millionen €. Davon zieht man den Freibetrag von 700.000,00 € ab. Bleiben 800.000,00 €, die der Versteuerung zu unterwerfen sind. Die Tabelle weist für 681.869,75 € einen Steuerbetrag von 3.528,67 € aus.

Auf die Differenz zwischen 681.869,75 € und 800.000 € (den überschießenden Betrag), also 118.130,25 €, ist nun der Steuersatz von 1,24 % anzuwenden. Ergebnis: 1.464,82 €. Summiert mit dem zuerst ermittelten Betrag ergibt sich ein Gesamt-Steuerbetrag von 4.993,49 €.

Aber es geht auch einfacher: Auf **willipedia.plattes.net** können Sie mit Hilfe unseres Vermögensteuerrechners die Steuerlast für Nichtresidenten durch bloße Eingabe des Vermögenswertes ermitteln. In diesem Fall mit den günstigeren staatlichen Steuersätzen.

VERMÖGENSTEUERRECHNER

Achtung: Für andere spanische Regionen können abweichende Steuersätze, Freibeträge und Gutschriftregelungen gelten bzw. zur Auswahl stehen. Informationen dazu finden Sie auf Willipedia unter dem Stichwort „Steuertabellen“.

1.3 Wer ist wofür steuerpflichtig?

Die Abgabe, Errechnung und Bezahlung der Vermögensteuer erfolgt ausschließlich als natürliche Einzelperson mit einer einzigen Jahreserklärung. Eine juristische Person (z.B. eine Handelsgesellschaft) wird nicht vermögensteuerpflichtig.

Die Erklärungspflicht entsteht, wenn Vermögensteuer zu bezahlen ist oder aber wenn das Brutto-Vermögen (d.h. das Gesamtvermögen vor Abzug von Verbindlichkeiten) mehr als 2 Millionen € beträgt.

Entsteht bei einem Brutto-Vermögen von über 2 Millionen € aufgrund von Verbindlichkeiten oder Freistellungen keine Steuerlast, so entsteht zwar keine Zahlungs-, aber sehr wohl eine Erklärungspflicht. Zu Informationszwecken ist dann eine Vermögensteuererklärung ohne Zahllast einzureichen.

Residenten haben ihr Weltvermögen zu versteuern, Nichtresidenten lediglich das in Spanien befindliche Vermögen. Je nach ihrem Steuersitz genießen Nichtresidenten jedoch den Schutz von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), die das Besteuerungsrecht Spaniens einschränken. Von deutschen Steuerbürgern darf Spanien nur für spanische Immobilien Vermögensteuer einheben. Besteht mit dem Herkunftsland kein DBA oder ist im DBA das Thema Vermögensteuer nicht geregelt, muss der Nichtresident sein gesamtes spanisches Vermögen versteuern. Die Regelungen für einen deutschen Nichtresidenten erläutert der folgende Abschnitt 2 im Detail.

1.4 Stichtag - Freibetrag - Fristen

Die Vermögensteuer ist eine Stichtagssteuer. Der für die Bewertung und Besteuerung maßgebliche Stichtag ist der 31. Dezember des jeweiligen Jahres.

Jede Person verfügt über einen Freibetrag von 700.000,00 €. Residenten können einen zusätzlichen Freibetrag von maximal 300.000,00 € für die Hauptwohnsitzimmobilie in Anspruch nehmen, sofern im Eigentum.

Beide Personengruppen – Residenten wie Nichtresidenten – müssen die Deklaration mit demselben Formular vornehmen, dem „Modelo 714“, und unterliegen derselben Frist: bis Ende Juni des Folgejahres. Für Verwirrung sorgt zuweilen der Umstand, dass im Gegensatz dazu die Einkommensteuer unterschiedliche Abgabefristen und auch unterschiedliche Steuerformulare für Residenten und Nichtresidenten vorsieht.

Für einen deutschen Nichtresidenten, der ja nur sein spanisches Immobilieneigentum versteuern muss, hat der Stichtag erhebliche Bedeutung. Erwirbt der Deutsche am 30. Dezember eine Immobilie und hält diese somit am Stichtag 31. Dezember im Eigentum, bezahlt er (vorbehaltlich Freibetrag) genauso Vermögensteuer, als hätte er die Immobilie das ganze Jahr über gehalten. Umgekehrt wird er nicht vermögensteuerpflichtig, wenn er seine spanische Immobilie am 30. Dezember verkauft und das Geld auf sein spanisches Konto fließt. Denn am maßgeblichen Stichtag hält er in Spanien kein Immobilienvermögen mehr, sondern bewegliches Vermögen, sprich: Geld. Und Bankkonten deutscher Steuerbürger fallen ebenso wie jegliche andere bewegliche Güter nicht unter die spanische Vermögensteuer.

Jede natürliche Person muss für das Gesamtvermögen eine Gesamterklärung abgeben. Dies gilt auch für Nichtresidenten im Zusammenhang mit ihrem spanischen Vermögen. Ein deutscher Steuerbürger reicht somit für sein gesamtes spanisches Immobilienvermögen nur eine Erklärung ein, auch wenn dieses über die spanische Geografie verteilt wäre. (Erneut sieht die Einkommensteuer für Nichtresidenten hier eine andere Regelung vor, nämlich eine Erklärung pro Immobilie, in manchen Fällen sogar mehrere).

1.5 Bemessungsgrundlage, Abzüge, Freistellung – allgemein

Grundsätzlich ist das Netto-Vermögen zu versteuern. D.h. Verbindlichkeiten können von der Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht werden. Für deutsche Nichtresidenten beschränkt sich die Abzugsfähigkeit auf jene Schulden, die in direktem Zusammenhang mit dem Erwerb der Immobilie stehen. Um der Wirtschaft nicht zu schaden, ist Unternehmervermögen von der Vermögensteuer freigestellt. Für Nichtresidenten gelten hierbei dieselben Regeln wie für Residenten.

1.6 Wertermittlung

Für deutsche Nichtresidenten ist alleine die Wertermittlung von Immobilien zu Zwecken der Vermögensteuer interessant. Sofern dieses Eigentum direkt gehalten wird – d.h. nicht über eine Kapitalgesellschaft –, kommt der Steuerpflichtige direkt mit der Komplexität der spanischen Gesetzgebung in Berührung. Denn die Bewertungsnormen für Immobilien sind für praktisch jede Steuer unterschiedlich.

Für die Vermögensteuer auf Direkteigentum ist mit Wirkung ab 2022 der höchste der folgenden drei Werte heranzuziehen: Netto-Kaufpreis, Katasterwert oder jener Wert, der für eine andere Steuer festgesetzt oder ermittelt wurde. Ermittelt wird seit Neuestem ein so genannter Marktreferenzwert, den der Gesetzgeber neu eingeführt hat, um der Steuerbehörde die in letzter Zeit häufigen Rechtsstreitigkeiten um die Immobilienbewertungen zu ersparen. In der Praxis bedeutet die neue Regelung, dass Immobilien sehr viel rascher als bisher steuerlich höher bewertet werden. War bislang der Kaufpreis maßgeblich und über viele Jahre hinweg der permanente höchste Wert, bringt der jährlich für jede Immobilie von Amts wegen ermittelte Marktreferenzwert Unruhe in die Zahlenlandschaft. Bei Redaktionsschluss dieser Veröffentlichung waren einige Fragen noch ungeklärt, u.a. was die mögliche rückwirkende Umsetzung betrifft.

Unter welchen weiteren Bedingungen sich der vermögensteuerliche Immobilienwert verändern kann, behandeln wir in einem eigenen Abschnitt.

Wichtige Anmerkung zum Netto-Anschaffungswert:

Unser Büro wendet ein sehr konservatives Kriterium an und empfiehlt daher üblicherweise eine Interpretation auf der sicheren Seite. Die Wertstellung von Immobilien in der Vermögensteuer ist eine Ausnahme, hier weicht unsere intern gebildete Meinung von den neueren verbindlichen Auskünften der spanischen Steuerbehörde ab. Begründung:

- ▶ In früheren Auskünften sowie in der Information der offiziellen Web der spanischen Steuerbehörde AEAT wurden die Nebenkosten und Steuern nie als Bestandteil der Anschaffungskosten betrachtet.
- ▶ Diese Sichtweise ist gut nachvollziehbar, weil schwer einzusehen ist, dass man Steuern auf Steuern bezahlt, und dass eine Immobilie, die um einen offiziellen Kaufpreis von 1 Million € erworben wird, vermögensteuerlich schlagartig 1,1 Millionen € wert ist.
- ▶ In allen bislang von European Accounting betreuten Finanzamt-Verfahren zur Vermögensteuer wurde unser Kriterium bestätigt. Dabei ging es teilweise um erhebliche Summen. Ende 2017 hat unser Büro für eine Mandantin eine Rückzahlung von mehr als 100.000 € Vermögensteuer erreicht. Das Finanzamt prüft sehr genau, bevor es eine Rückerstattung in dieser Höhe bewilligt. Zu diesem Zeitpunkt waren die neueren verbindlichen Auskünfte mit dem abweichenden Kriterium bereits publiziert, doch das faktisch vom Finanzamt angewendete Kriterium für die Wertstellung war das „alte“.

Allerdings könnte das Finanzamt auch diesbezüglich eine neue Linie einschlagen. Somit ein weiteres Thema, das wir beobachten müssen und Gegenstand eines Beratungsgesprächs sein muss.

1.7 Nießbrauch und bloßes Eigentum

Wenn das Eigentum an einer Immobilie in Nießbrauch und bloßes Eigentum auseinanderfällt, entstehen zwei Arten von Eigentum: Der Inhaber des Nießbrauchs (usufructo) hat weitgehende Rechte. Er kann die Immobilie nach Belieben nutzen und auch die „Fruchtziehung“ (z.B. Mieteinnahmen) steht ihm alleine zu. Lediglich substanzielle Veränderungen an der Immobilie sowie ein Verkauf müssen im Einvernehmen mit dem Inhaber des bloßen Eigentums erfolgen.

Andererseits obliegen ihm auch fast alle steuerlichen Verpflichtungen, was die laufende Besteuerung anlangt, wie Grundsteuer oder die Besteuerung der Mieteinnahmen oder (Besonderheit in Spanien) der Selbstnutzung im Rahmen der Einkommensteuer. Der Inhaber des bloßen Eigentums (nuda propiedad) hat die Immobilie auf dem Papier, aber er besitzt sie nicht, d.h. es steht ihm kein Nutzrecht zu und auch kein Recht auf Erträge, die aus der Immobilie erzielt werden. Erst wenn der Nießbrauch erlischt, wird das volle Eigentum wieder hergestellt und der „bloße Eigentümer“ erlangt das volle Nutzungs- und Verfügungsrecht.

Die einzige laufende Besteuerung, die beide betrifft, ist die Vermögensteuer. Je nach Art des Nießbrauchs – temporär oder lebenslang – wird für beide der Wert des Vermögensanteils berechnet. Im Fall des temporären/befristeten Nießbrauchs sind diese Werte konstant, während ein lebenslanger Nießbrauch (usufructo vitalicio) zu einer jährlichen Neuberechnung nach einer festgesetzten Formel führt.

Diese Formel funktioniert folgendermaßen: Von der Zahl 89 wird das vollendete Lebensalter des Nießbrauchers abgezogen. Das Resultat ist der Prozentsatz, mit dem der Wert des Nießbrauchs in der Vermögensteuer anzusetzen ist. Das bloße Eigentum weist den Restwert auf. Wird der Nießbraucher 79 Jahre alt, bleibt der Wert des Nießbrauchs von diesem Moment an beim Mindestwert von 10 % stehen.

Beispiel: Eine Immobilie wird für die Vermögensteuer mit 1 Million € bewertet. Der Nießbraucher hat zum Stichtag das 60. Lebensjahr vollendet. 89 minus 60 ergibt 29. Somit beträgt der Wert des Nießbrauchs für das besagte Jahr 29 % von einer Million, also 290.000,00 €. Der Wert des bloßen Eigentums beträgt folglich 710.000,00 €.

Besondere Regelungen gelten für die Bewertung des temporären Nießbrauchs, des Nachfolge-Nießbrauchs sowie des Wohnrechts.

1.8 Regionale oder staatliche Tabelle?

Das staatliche Vermögensteuergesetz stellt einen Rahmen dar, innerhalb dessen die autonomen Regionen eigene Regelungen treffen können, konkret bezüglich Freibetrag, Steuersatz, Abzüge und Begünstigungen. Wie erwähnt verfügte die Balearen-Regierung bei der Reaktivierung der Vermögensteuer durch den Staat für das Jahr 2011 eine 100-prozentige Gutschrift, womit Balearen-Bürger praktisch von der Steuer befreit waren, während Nichtresidenten mit Immobilieneigentum auf den Balearen nach der staatlichen Regelung besteuert wurden.

Eine ähnliche Diskriminierung bestand über lange Zeit im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Ein im September 2014 ergangenes Urteil der EU stellte die Rechtswidrigkeit dieser Regelung fest, worauf Spanien das Gesetz reformierte. Parallel zur Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer beseitigte Madrid auch die Diskriminierung der Nichtresidenten im Vermögensteuergesetz. Seit 01. Januar 2015 gilt somit die folgende Regelung:

Die nicht in Spanien ansässigen Steuerpflichtigen, egal ob in einem anderen EU-Land oder außerhalb der EU ansässig, haben nunmehr ein Recht auf die Anwendung der Gesetzgebung jener autonomen Region, in der sich der Großteil ihrer Güter und Rechte befindet. D.h. sie KÖNNEN die regionale Rechtsprechung in Anspruch nehmen, müssen dies aber nicht tun. Somit haben Nichtresidenten seit 2015 faktisch ein Wahlrecht, das mit neuer Gesetzgebung per 2021 auch Nicht-EU-Bürger offiziell zusteht.

Manche autonome Regionen regeln diese Steuer in einer für ihre Steuerpflichtigen günstigeren Weise, zum Beispiel Madrid, wo bis heute eine Gutschrift von 100 % gilt und folglich niemand Vermögensteuer bezahlen muss. Auf den Balearen ist die Situation – wie oben dargelegt – eine andere, weshalb Nichtresidenten mit vermögensteuerlichem Eigentum auf den Balearen logischerweise von ihrem Wahlrecht Gebrauch machen und nach der staatlichen Tabelle versteuern, sofern die jüngste Erhöhung des Spitzensteuersatzes (3,5 statt 2,5 %) nicht zu einem Nachteil führt.

2. Immobilien in der Vermögensteuer

2.1 Was ist vermögensteuerlich eine Immobilie?

Für die Vermögensteuerpflicht eines Nichtresidenten ist maßgeblich, welchem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) er unterliegt. Im Fall der deutschen Steuerbürger ist die Vermögensteuerpflicht in Spanien auf direktes und (seit 2013) auch indirektes Immobilieneigentum beschränkt. Für Österreicher und Schweizer wird nur direktes Immobilieneigentum vermögensteuerpflichtig. D.h. Anteile an einer Gesellschaft, die spanische Immobilien hält, unterliegen im Gegensatz zur Regelung des DBA Deutschland-Spanien grundsätzlich nicht der Vermögensteuer.

Doch in diesem Zusammenhang erlangt eine andere Frage Bedeutung: Wenn das DBA die Besteuerung auf spanische Immobilien beschränkt, wie definiert sich dann im steuerlichen Sinn der Begriff Immobilie? In diesem Zusammenhang ist der Unterschied zwischen den Begriffen Besitz und Eigentum wichtig.

Beispiel: Ein Mieter besitzt eine Wohnung (d.h. er verfügt über sie), während der Vermieter das Eigentum hat, jedoch keinen Besitz ausübt. Der Besitz ist demnach das physische Vereinnamen einer Immobilie, während Eigentum einen rechtlichen Sachverhalt darstellt. Darum wird in jeder Kaufurkunde die Übergabe des Besitzes spezifisch geregelt.

Für die Vermögensteuer ist NICHT der Besitz maßgeblich, d.h. das Anmieten oder Pachten einer Immobilie führt nicht zu einer Vermögensteuerpflicht. Allerdings gibt es neben dem simplen Eigentum oder dem Besitz mittels Anmietung eine Reihe anderer Rechtsverhältnisse, die im Hinblick auf die Vermögensteuer zu prüfen sind. Wie weiter oben bereits erwähnt, stellen der temporäre und lebenslange Nießbrauch dingliche Rechte auf eine Immobilie dar, die der Vermögensteuer unterliegen. Dasselbe gilt für das Wohnrecht.

Auch das als „Timesharing“ bekannte Teilzeitwohnrecht unterliegt der Vermögensteuer, selbst wenn schwer vorstellbar ist, dass dessen Wert für sich alleine den persönlichen Freibetrag von 700.000,00 € übersteigt. Steuerlich zu berücksichtigen wäre der Preis, der für den Erwerb dieses Rechts bezahlt wurde.

Kompliziert wird es bei behördlichen Konzessionen und den sich daraus ableitenden Nutzungsrechten. Beispiel: ein Parkplatz auf öffentlichem Boden.

Vielfach werden solche Parkplätze von Handelsgesellschaften betrieben, die eine behördliche Konzession auf ein Gelände einholen, darauf bauen und dann zeitlich beschränkte Nutzungsrechte für einzelne Parkplätze verkaufen. Hält der Käufer eines solchen Nutzungsrechtes nun eine Immobilie?

Zur Klarheit trägt nicht bei, dass auch die Steuerbehörde zu diesem Thema widersprüchliche Signale aussendet. Zur rechtlichen Konstellation und somit zur Frage, ob ein Nutzungsrecht, das man von einem Konzessionsnehmer erworben hat, ein dingliches Recht auf eine Immobilie darstellt und somit für Nichtresidenten mit Steuerwohnsitz Deutschland vermögenssteuerpflichtig wird, haben wir eine Recherche am Beispiel der Bootsliegeplätze durchgeführt, deren Ergebnis wir im Folgenden darlegen.

2.2 Bootsliegeplätze

Dieses Büro war wiederholt mit der Frage konfrontiert, ob Bootsliegeplätze unter die Vermögensteuer für deutsche Nichtresidenten fallen. Das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Spanien beschränkt die Vermögensteuerpflicht deutscher Nichtresidenten auf Immobilien. Somit war und ist zu klären, ob und unter welchen Voraussetzungen Bootsliegeplätze vermögensteuerlich als Immobilien einzustufen sind. Die Frage ist weder im Gesetz noch in der Literatur / Rechtsprechung eindeutig geregelt. Allerdings liegen verbindliche Auskünfte sowie Entscheidungen der Steuerbehörde zu Teilaspekten oder analogen Fragen vor. Im Zuge einer intensiven Recherche kam dieses Büro zur Schlussfolgerung, dass solide Argumente vorliegen, um Bootsliegeplätze in der vorherrschenden rechtlichen Konstellation (Nutzungsrecht) als nicht vermögensteuerpflichtig für deutsche Nichtresidenten einzustufen. Eine umfassende Rechtssicherheit besteht diesbezüglich jedoch nicht.

Bestätigt wurde diese Interpretation durch eine Entscheidung der balearischen Delegation der staatlichen Steuerbehörde (AEAT) vom 11. Juni 2017 im konkreten Fall eines Mandanten. Unser Büro hatte für einen Nichtresidenten die Rückerstattung der Einkommensteuer für die Selbstnutzung eines Bootsliegeplatzes beantragt. Der Antrag wurde von der AEAT positiv beschieden, und zwar mit der Begründung, dass ein Liegeplatz, sofern eine Nutzungsüberlassung durch einen Konzessionsnehmer vorliegt, kein dingliches Recht auf eine Immobilie darstellt. Ein dingliches Recht auf eine Immobilie müsste jedoch vorliegen, um Liegeplätze als Immobilien im Sinne der Einkommensteuer für Nichtresidenten wie auch der Vermögensteuer zu qualifizieren.

2.2.1 Rechtliche Gestaltung des Eigentums an einem Liegeplatz

In der überwiegenden Mehrzahl der Fälle steht der Liegeplatz nicht im direkten Eigentum des Nutzers, sondern wird vom Inhaber einer zeitlich befristeten behördlichen Konzession errichtet/betrieben. Dieser Konzessionsnehmer überträgt dann ein gleichermaßen befristetes Nutzungsrecht. Auf den Balearen haben wir es im Allgemeinen mit den folgenden vier Gestaltungsvarianten zu tun:

- ▶ A - Erwerb einer Aktie eines Sporthafens, die zur Nutzung eines bestimmten Liegeplatzes berechtigt.
- ▶ B - Privater Vertrag, in dem das von einem Konzessionsnehmer übertragene Nutzungsrecht gekauft wird, ohne dass dies beurkundet wird.

- ▶ C - Öffentliche Urkunde über den Kauf eines von einem Konzessionsnehmer übertragenen Nutzungsrechts in einem Sporthafen ohne horizontale Raumaufteilung im Grundbuch. Das individuelle Nutzungsrecht wird nicht im Grundbuch eingetragen.
- ▶ D - Öffentliche Urkunde über den Kauf eines von einem Konzessionsnehmer übertragenen Nutzungsrechts in einem Sporthafen mit horizontaler Raumaufteilung im Grundbuch. Das individuelle Nutzungsrecht wird im Grundbuch eingetragen.

Die Aktie als Beteiligung an einem Unternehmen, das direkt der Konzessionsnehmer ist und somit ein dingliches Recht auf eine Immobilie innehält, führt für deutsche Nichtresidenten direkt zu einer möglichen Vermögensteuerverpflichtung, sofern die im DBA genannten Voraussetzungen gegeben sind (50 % oder mehr der Aktiva der Gesellschaft bestehen aus spanischem Immobilienvermögen). Somit wird Variante A nicht weiter betrachtet.

2.2.2 Neue Beurteilung durch eine „verbindliche Auskunft“

Was die anderen Annahmefälle betrifft, so hat eine verbindliche Auskunft des Jahres 2017 aus unserer Sicht die Situation verändert. Darin geht es zwar um eine ganz andere Frage, nämlich die Verpflichtung zum 3-prozentigen Einbehalt bei einem Verkauf durch einen Nichtresidenten, doch liefert die Steuerbehörde erstmals eine vertiefende Definition des Begriffs „Immobilie“ im Zusammenhang mit Bootsliegemplätzen. Dabei kommt sie zu einem anderen Ergebnis als die balearische Delegation der AEAT in der erwähnten Entscheidung vom 11. Juni 2017.

Im Kern konzentriert sich das Problem auf die Frage, ob die Nutzungsüberlassung eines Liegplatzes durch einen Konzessionsnehmer ein dingliches Recht auf eine Immobilie darstellt. In der besagten Auskunft wird dies bejaht, und zwar mit dem Argument, dass es sich um ein Recht handelt, das im Grundbuch eingetragen werden kann. Die Akzeptanz der Eintragung durch den Grundbuchführer, die sich auf Artikel 18 des Hypothekengesetzes gründet, ist laut Auskunft ein „wichtiger Indikator“ dafür, dass es sich um ein dingliches Recht handelt.

Ob das Nutzungsrecht tatsächlich eingetragen wurde oder nicht, spielt bei der grundsätzlichen theoretischen Beurteilung eine nachgeordnete Rolle und beeinflusst in der Praxis lediglich die Wahrscheinlichkeit, dass die Finanzbehörde einen Ansatzpunkt für eine Prüfung findet. Fakt ist, dass dieses Recht – gemäß Argumentation der verbindlichen Auskunft – eingetragen werden kann und somit grundsätzlich die Anforderungen an ein dingliches Recht erfüllt.

Die Auskunft kommt zum Schluss, dass der Einbehalt von 3 % beim Verkauf des Liegeplatzes (eigentlich: Nutzungsrechts) anzusetzen ist, da es sich um ein dingliches Recht handelt. Ein solches bedingt jedoch auch die Besteuerung über die Vermögensteuer für deutsche Nichtresidenten.

Dazu sei erwähnt, dass die Steuerbehörde zu einem analogen Sachverhalt schon einmal mit einer verbindlichen Auskunft zum gegenteiligen Ergebnis gekommen ist: 2007 wurde die Nutzungsüberlassung von Garagenplätzen zu Zwecken der Einkommensteuer als nicht steuerbar im Rahmen der Selbstnutzung eingestuft, da es sich nicht um ein dingliches Recht auf eine Immobilie handle.

2.2.3 Schlussfolgerung und Empfehlung

Die Darlegungen zeigen, dass auch die Steuerbehörde zu widersprüchlichen Schlussfolgerungen kommt. Allerdings hat eine jüngere verbindliche Auskunft mehr Gewicht als eine ältere, und hat eine verbindliche Auskunft generell mehr Gewicht als die Entscheidung einer regionalen AEAT-Delegation. Daher sehen wir im Fall einer Prüfung nunmehr ein etwas höheres Risiko, dass Liegeplätze a priori als vermögensteuerpflichtig erkannt und eingestuft werden.

Aufgrund der dargelegten Widersprüche sehen wir jedoch weiterhin die Möglichkeit, einen gegenteiligen Standpunkt zu argumentieren. Bis dato ist uns keine konkrete fallbezogene Entscheidung der Steuerbehörde bekannt, die eine genauere Einschätzung erlauben würde. Allgemein geht die Tendenz bei der Vermögensteuer, die im Vergleich zum Steuerertrag einen sehr hohen administrativen Aufwand erfordert, zur Prüfung von relativ simpel beschaffenen formellen Sachverhalten (z.B. Prüfung Darlehen).

Aufgrund der unterschiedlichen rechtlichen Gestaltungen ist das Risiko für den deutschen Nichtresidenten gestaffelt zu sehen. Im Folgenden eine Reihung nach Maßgabe unserer Einschätzung von hoch bis niedrig:

D-C-B mit natürlicher Person als Inhaber, danach D-C-B mit einer juristischen Person als Inhaber und möglicher Steuerpflicht eines deutschen Steuerbürgers wegen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit direktem/indirektem Eigentum an spanischen Immobilien. Nach Maßgabe dieser neuen Risiko-Einstufung empfehlen wir, mit dem Steuerberater Kontakt aufzunehmen, um die Vorgangsweise im konkreten Fall zu beraten.

2.3 Wertveränderungen durch Bau/Umbau/Sanierung

Eine oft gestellte Frage lautet, welche Veränderungen an einer Immobilie zu deren Neubewertung in der Vermögensteuer führen. Das Gesetz an sich ist sehr allgemein gehalten. Hier ist auf die Doktrin der Finanzverwaltung zurückzugreifen, die mit verbindlichen Auskünften bekanntgibt, wie das Gesetz zu interpretieren ist.

Für die Vermögensteuer werden die Veränderungen in die folgenden Kategorien eingeteilt:

- ▶ Neubau
- ▶ Reparatur- und Verbesserungsmaßnahmen
- ▶ Sanierung
- ▶ Umbauten
- ▶ Erweiterung

Wir weisen ausdrücklich darauf hin, dass es sich bei den folgenden Ausführungen um die Interpretation unseres Büros handelt, die das Resultat der Recherchen einer aus mehreren Steuerberatern bestehenden internen Arbeitsgruppe darstellt.

2.3.1 Neubau

Erwirbt eine Person ein Grundstück, so ist in der Vermögensteuer zunächst der Netto-Kaufpreis einzurechnen. Wird ein Bauprojekt in Gang gesetzt, bleibt der vermögenssteuerliche Wert so lange bei diesem Netto-Kaufpreis stehen, als auf dem Grundstück materiell nichts passiert. D.h. die vorab entstehenden Kosten – Architekt, Topograf, Bau- lizenz, usw. – bleiben in dieser Phase vermögenssteuerlich unberücksichtigt.

In dem Moment jedoch, da auf dem Grundstück bildlich gesprochen erstmals eine Schaufel in den Boden gesteckt wird, sind alle Kosten netto (d.h. ohne Umsatzsteuer) und akumulierte dem Grundstückswert hinzuzurechnen, einschließlich aller bis dahin entstandenen Kosten für immaterielle Investitionen (Architekt, usw.). Bestandteil der Projektkosten wäre auch der Abriss eines bestehenden Altbaus. Zum Nachweis im Fall einer Prüfung empfiehlt sich die Erstellung einer Tabelle für jedes Jahr mit klarer Referenzierung der entsprechenden Belege.

Praxistipp: Bei der Anlage der Tabelle sollte deren Verwendung für andere steuerliche Zwecke gleich mitberücksichtigt werden, was u.a. eine Aufschlüsselung in Netto- und Bruttokosten erfordert, denn z.B. für die Abschreibung (AfA) bei Vermietung oder der Versteuerung eines Verkaufs sind als Anschaffungskosten die Bruttokosten einzurechnen (Ausnahme: gewerbliche Projekte mit umsatzsteuerpflichtiger Tätigkeit).

2.3.2 Reparatur- und Verbesserungsmaßnahmen

Der Einbau einer Klimaanlage, das Verlegen neuer Böden, die Isolierung des Dachs oder das Aufpeppen des Badezimmers mit extrateuren Armaturen – alle diese Maßnahmen schlagen nicht auf den Vermögensteuerwert durch. In dieser Hinsicht sprechen die verbindlichen Auskünfte der Finanzbehörde eine klare Sprache. Auch Reparaturen spielen keine Rolle.

2.3.3 Sanierung

Nun stellt sich die Frage, ab welchem Punkt eine Reparatur zur Sanierung wird. Generell gilt, dass Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage erst zu prüfen sind, wenn die Sanierungsmaßnahmen strukturelle Elemente des Gebäudes betreffen, und auch dann muss der Umfang dieser Maßnahmen erheblich sein.

Unsere Interpretation lautet, dass die Kosten einer Sanierung im Sinne des spanischen Umsatzsteuergesetzes (rehabilitación) in jedem Fall dem Preis des Gebäudes zuzurechnen sind, zumal eine solche Immobilie nach erfolgter Sanierung umsatzsteuerlich als Neubau gilt. Für alle anderen Situationen empfiehlt sich eine fallbezogene Beurteilung durch den Steuerberater.

2.3.4 Umbauten

Hier wenden wir dieselben Regeln an wie für die Sanierung. D.h. maßgeblich ist die Frage, ob strukturelle Elemente betroffen sind. Sofern die Umbauten mit einer Erweiterung der bebauten Fläche verbunden sind, gilt der nächste Punkt.

2.3.5 Erweiterungen

Die Netto-Kosten einer baulichen Erweiterung (z.B. Poolbau oder Bau eines neuen Gebäudeflügels) fließen in jedem Fall in die Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer ein. Bei einem gemischten Projekt – Umbau eines bestehenden Hauses mit Erweiterung – würde ggfs. jener Teil der Investitionskosten angesetzt, die auf die Erweiterung entfallen, der Umbau bestehender Gebäudeteile hingegen nach Maßgabe der oben dargelegten Kriterien.

2.3.6 Anmerkungen

Die oben dargelegten Ausführungen gelten unter der Voraussetzung, dass der Anschaffungswert der höhere der vier Werte ist, die für die Vermögensteuer in Betracht kommen. In der Praxis haben wir Fälle von Mandanten erlebt, die ihre Immobilie vor langer Zeit erworben und seither nur instandgehalten und verbessert, aber nie erweitert haben.

Die Konsequenz war, dass der Katasterwert irgendwann den Kaufpreis als höchsten und somit maßgebenden Wert für die Vermögensteuer abgelöst hat. Durch den neuen und höher angesiedelten Marktreferenzwert, der vom Katasteramt jedes Jahr neu ermittelt wird, können sich Veränderungen in Zukunft für jene Immobilien, die von der Neuregelung betroffen sein werden, rascher ergeben. Tatsächlich kann sich in diesem Fall der vermögenssteuerliche Wert auch verringern.

3. Vermögensteuer bei Kapital- und Personengesellschaften

Mit Inkrafttreten des neuen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) 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 werden, und zwar unabhängig davon, ob es sich bei der Gesellschaft um eine vermögenshaltende oder gewerblich aktive Gesellschaft handelt.

Das heißt, dass z.B. auch in Deutschland ansässige Teilhaber spanischer Bauträgerfirmen ihre Situation prüfen müssen, da das Aktivvermögen derselben logischerweise aus spanischen Immobilien besteht. Ausgenommen sind lediglich Anteile, die als steuerbefreites Betriebsvermögen eingestuft werden. Ein entscheidender Unterschied ergibt sich jedoch durch die Ansässigkeit der Gesellschaft. Liegt diese im Ausland, fällt für einen Nichtresidenten grundsätzlich keine Vermögensteuer an. Das DBA würde diese Besteuerung zwar erlauben, doch ist mittlerweile auch durch Gerichtsurteile (zuletzt das Balearische Höchstgericht mit einem Urteil vom Januar 2021) gesichert, dass das spanische Vermögensteuergesetz in diesem Sinn zu interpretieren ist.

Leider folgt die Steuerbehörde trotzdem noch immer einer widersprechenden Doktrin, d.h. bei Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften mit Rechtspersönlichkeit besteht das Risiko, dass man diesen Standpunkt gerichtlich durchsetzen muss.

Die folgende Auslegung sowohl des DBA als auch der spanischen Vorschriften ist vor dem Hintergrund einer Rechtsunsicherheit zu sehen, die von verbindlichen Auskünften nicht behoben, sondern bezüglich einiger Themen sogar gefördert wird. 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.

Im Folgenden schildern wir anhand von drei Grundsituationen, wie die Steuerpflicht und ggfs. die Bemessungsgrundlage zu ermitteln sind.

3.1 Eigentum mit einer spanischen SL

Ein deutscher Steuerbürger hält Anteile an einer Sociedad Limitada (das spanische Äquivalent zur GmbH), in deren Anlagevermögen eine Immobilie verbucht ist. Wenn 50 % oder mehr der Aktiva dieser Gesellschaft aus spanischem Immobilienvermögen bestehen, wird der Teilhaber im Prinzip vermögenssteuerpflichtig. Besteuert wird in diesem Fall nicht die Immobilie, sondern die Beteiligung an der spanischen Kapitalgesellschaft. Aber mit welchem Wert?

Gemäß Vermögensteuergesetz wird der 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, so ist der höchste der folgenden Werte anzusetzen:

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

3.2 Eigentum mit einer spanischen SL und deutschen GmbH

In dieser „Doppelstöcker“-Konstellation wie auch in jeder anderen Konstellation mit Gesellschaften, die im Ausland liegen und an denen der Nichtresident Anteile hält, lautet die vorherrschende Interpretation, dass deren Besteuerung im Vermögensteuergesetz nicht vorgesehen ist. Ein Restrisiko besteht, die Erfolgsaussichten für den Rechtsweg sind sehr gut (s. oben).

3.3 Immobilieneigentum mit einer deutschen GmbH

Selbe Situation wie bei 3.2.

3.4 Sonderfall der spanischen Kommanditgesellschaft

Die oben beschriebenen Strukturen bergen im Fall der selbstgenutzten Immobilie speziell für deutsche Steuerbürger ein gravierendes Problem, das zur Gänze außerhalb der Vermögensteuer und auch außerhalb Spaniens angesiedelt ist: Der Bundesfinanzhof (BFH) hat als höchstes deutsches Organ der Steuerrechtsprechung mit mehreren Urteilen klargestellt, dass 1) die Nutzung von Immobilien, die über Kapitalgesellschaften gehalten werden, ohne Zahlung einer angemessenen Miete als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) behandelt wird und daher zu einem Verfahren wegen Steuerhinterziehung führt, und dass 2) als angemessene Miete die Kostenmiete zu betrachten ist, womit diese Strukturen mittlerweile in den meisten Fällen deutlich mehr Nach- als Vorteile haben.

Eine Lösung für bestehende Strukturen ist die Umwandlung der spanischen SL in eine Kommanditgesellschaft. Die deutsche Finanzbehörde behandelt die spanische Kommanditgesellschaft als Personengesellschaft, obwohl sie das im Unterschied zur deutschen KG nicht ist. Die Folge: Einerseits ist das gravierende Problem der vGA gelöst, andererseits besteht in Spanien die Möglichkeit, über Fremdkapital die vermögenssteuerliche Situation zu optimieren. Denn zu Zwecken des „impuesto sobre el patrimonio“ werden die Anteile bewertet, nicht die Immobilie.

Anzumerken ist, dass die spanische Kommanditgesellschaft für spanische Residenten keine Vorteile bietet und im Gegensatz zur SL kaum genutzt wird. Darum haben wenige Steuerbüros Erfahrung im Umgang mit dieser Gesellschaftsform. Speziell die Umwandlung einer SL in eine „sociedad comanditaria“ ist formell anspruchsvoll und erfordert eine hohe Fachkompetenz.

3.5 Immobilieneigentum über Personengesellschaften

Bei einer Personengesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit (z.B. die deutsche GmbH & Co KG) besteht eine ambivalente Situation. Für die spanische Steuerbehörde fällt die deutsche Personengesellschaft in die Kategorie der "Körperschaften mit direkter Einkommenszurechnung" (entidades de atribución de renta), d.h. sie ist für die Zwecke der Einkommensteuer fiskalisch transparent. Daher werden die Einnahmen steuerlich behandelt, als stünden sie im direkten Eigentum der Teilhaber.

Anders das Vermögen. Nachdem das Vermögensteuergesetz auf die zivilrechtliche Gestaltung des Eigentums abstellt, wird eine GmbH & Co KG intransparent. Aufgrund der oben beschriebenen Motive würden daher die Kommanditisten nicht eine spanische Immobilie halten, sondern Anteile an einer ausländischen Gesellschaft, für die sie in Spanien nicht besteuert werden können.

Auch hier widerspricht die aktuelle Doktrin der Steuerbehörde, deshalb neuerlich der Hinweis auf ein Restrisiko. Unser Büro empfiehlt für das Eigentum einer Ferienimmobilie über eine vermögenshaltende KG bestimmte Vorsichtsmaßnahmen, damit die Kosten im Streitfall gering gehalten werden können. Denn unabhängig vom noch immer schwelenden Streit über die korrekte Interpretation des Vermögensteuergesetzes könnte die Steuerbehörde bei einer privat genutzten Immobilie die Keule des „Gestaltungsmisbrauchs“ schwingen. Dies würde dazu führen, dass die bestehende Struktur, obwohl dem Buchstaben des Gesetzes folgend korrekt aufgesetzt, zu steuerlichen Zwecken annulliert wird. D.h. die Besteuerung erfolgt, als ob die Struktur nicht existieren würde. Bei einer gewerblich geprägten GmbH & Co KG, die z.B. über eine Betriebsstätte in Spanien ein Bauträgerprojekt betreibt, sehen wir keine Notwendigkeit zu besonderen Vorsichtsmaßnahmen.

3.5.1 Betriebsstätten

Für Betriebsstätten sieht das DBA Deutschland-Spanien eine eigene Regelung vor. Hier erstreckt sich die Möglichkeit der Besteuerung auch auf bewegliche Güter, eine solche ist in der nationalen Gesetzgebung vorgesehen. Damit erhält die Definition des fiskalischen Begriffs der Betriebsstätte erhöhte Bedeutung. Grundsätzlich umfasst diese jegliche gewerbliche bzw. unternehmerische Tätigkeit im Ausland mit einem gewissen Grad an Permanenz. Dazu gehört einerseits der Eigentümer einer spanischen Immobilie, der umsatzsteuerpflichtige Ferienvermietung betreibt (gewerbliche Tätigkeit), andererseits ein Bauträger, der in Spanien ein Grundstück kauft und zu Zwecken der späteren Vermietung oder des Verkaufs darauf ein Gebäude errichtet.

Dem ist hinzuzufügen, dass Betriebsstätten einer ausländischen Kapitalgesellschaft oder einer Personengesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, beim nichtresidenten Teilhaber keine Vermögensteuer auslöst. Dabei gelten die im vorherigen Abschnitt genannten Vorbehalte.

3.6 Freistellung von Gesellschaftsanteilen

Die folgenden Bedingungen müssen kumulativ erfüllt werden, damit Beteiligungen an Körperschaften nicht in die Bemessungsgrundlage für die Vermögenssteuer eingerechnet werden. Zu beachten ist dabei, dass diese Anteile sehr wohl zu deklarieren sind, wenn das Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen 2 Millionen € oder mehr beträgt, auch wenn sich aufgrund der Freistellung kein zahlungsfälliger Steuerbetrag ergibt.

Ebenfalls anzumerken ist, dass das Vermögensteuergesetz keinen Unterschied zwischen Residenten und Nichtresidenten macht. Dies ist insbesondere für Nichtresidenten relevant, die über eine in Spanien ansässige Kapitalgesellschaft ein Immobilienprojekt betreiben.

3.6.1 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 erfolgt, unabhängig davon, ob der Verwandtschaftsgrad durch Blutsverwandtschaft, Einheiratung oder Adoption entstanden ist.

3.6.2 Leitungsfunktionen und Entlohnung

Der Steuerpflichtige muss effektive Leitungsfunktionen in der Gesellschaft ausüben und dafür eine Entlohnung erhalten, die mehr als 50% der Gesamtheit seiner Einnahmen aus Arbeit und wirtschaftlichen Aktivitäten ausmacht. Dabei werden Erträge aus anderen unternehmerischen Tätigkeiten, deren zurechenbare Güter und Rechte der Freistellung in der Vermögensteuer unterliegen, nicht mitgerechnet.

Bei gemeinsamer Beteiligung mit einer oder mehreren Personen der oben genannten Verwandtschaftsgruppe muss diese Leitungsfunktion von zumindest einer Person dieser Gruppe ausgeübt werden, wobei alle Mitglieder dieser Gruppe in den Genuss der Freistellung kommen. Dabei liegt nahe, eine Person aus der Verwandtschaftsgruppe auszuwählen, die wenige oder keine Arbeitseinkommen aufweist, damit die Besteuerung durch die Einkommenssteuer nicht höher ausfällt als jene der Vermögensteuer.

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 den anderen befreiten Körperschaften nicht miteinbezogen.

Wenn der Steuerpflichtige als Geschäftsführer einer Gesellschaft tätig ist, an der er keine direkte, sondern keine oder eine indirekte Beteiligung hält (z.B. Tochterfirma einer Gesellschaft, an der er Anteile hält), so wird dieses Gehalt in die Summe der anderen Einkommen eingerechnet. Es sei denn, die Anteile an der Muttergesellschaft erfüllten alle anderen Voraussetzungen und in den Statuten beider Gesellschaften wäre geregelt, dass das Gehalt für die Leitungsfunktion von der Tochtergesellschaft bezahlt wird – diese Tür wurde mit einer verbindlichen Auskunft des Jahres 2018 geöffnet.

Als Leitungsfunktionen gelten die Ämter des Präsidenten, Generaldirektors, Managers, Geschäftsführers, Abteilungsleiter, Ratsmitglieder und Mitglieder des Verwaltungsrats oder eines äquivalenten Organs, wenn damit ein effektives Eingreifen in die Entscheidungen der Körperschaft einhergeht.

Die Leitungsfunktionen können sowohl durch Mitglieder des Verwaltungsorgans der Körperschaft als auch durch leitendes Personal der obersten Geschäftsleitung ausgeübt werden. Im letztgenannten Fall versteht sich von selbst, dass für die Ausübung der Leitungsfunktionen ein Unternehmensleitungsvertrag notwendig ist. D.h. die Ausübung von Leitungsfunktionen, die ein effektives Mitwirken an Unternehmensentscheidungen mit sich bringen, müssen mittels des entsprechenden Vertrags oder der Ernennung nachgewiesen werden.

Für die Errechnung der anzusetzenden Prozentsätze der Entlohnung sowie der Erträge aus wirtschaftlichen oder selbständigen Tätigkeiten oder persönlicher Arbeit werden die Nettoerträge herangezogen.

3.6.3 Bedingungen für die Körperschaft

Die Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, unabhängig davon, ob es sich um eine Gesellschaft handelt oder nicht, darf als Hauptaktivität nicht die Verwaltung von beweglichem oder Immobilienvermögen haben, wobei gilt, dass eine Körperschaft ein bewegliches oder Immobilienvermögen verwaltet und daher keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, wenn während mehr als 90 Tagen des Geschäftsjahres mehr als die Hälfte des Anlagevermögens aus Wertpapieren/Anteilen besteht oder nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten zuzurechnen ist.

Eine Gesellschaft, deren Aktiva aus Immobilien bestehen, gilt dann als wirtschaftlich aktiv, wenn der Betrieb die Beschäftigung einer Vollzeitkraft erfordert oder eine äquivalente Dienstleistung von einem externen Dienstleister eingekauft wird. Die früher gültige Bedingung eines eigenen Büros wird mittlerweile nicht mehr gestellt.

Im Fall der Immobilienvermietung legt das Vermögensteuergesetz keine Mindestzahl an Immobilien fest. In jedem Fall muss ein ausreichender Arbeitsaufwand für eine Vollzeitkraft zu rechtfertigen sein. Das Sonderregime des Körperschaftsteuergesetzes legt eine Mindestzahl von acht Immobilien fest, dieses Minimum ist als Analogie für die Argumentation in der Vermögensteuer nutzbar, jedoch lediglich als Anhalt – maßgebend ist der für die Verwaltung nötige Arbeitsaufwand, der ja auch mit weniger Immobilien gegeben sein kann und in derselben Weise bei mehr als acht Immobilien (z.B. dauervermietete Wohnung) in Zweifel gestellt werden kann.

3.6.4 Einschränkungen der Freistellung

Die vermögensteuerliche Freistellung von Gesellschaftsanteilen kann sowohl vom Steuerpflichtigen selbst wie auch von der Finanzverwaltung auf einen bestimmten Prozentsatz eingeschränkt werden. Beispiel: Eine Gesellschaft erfüllt formell alle Bedingungen für die Freistellung, u.a. liegt eindeutig eine wirtschaftliche Tätigkeit vor. Allerdings kommt das Finanzamt zum Schluss, dass der Bargeldbestand den für das operative Geschäft nötigen Umfang deutlich übersteigt und somit die Teilhaber die Gesellschaft als „Sparschwein“ benutzen, indem sie die Gewinne nicht ausschütten und somit die Vermögensteuer auf private Geldbestände vermeiden. Können die Gesellschafter keine stichhaltigen Gründe für die Höhe des Geldbestands glaubhaft machen, kann das Finanzamt den ermittelten Überschussbetrag aus der Befreiung streichen. Das Ergebnis wäre eine teilweise vermögensteuerliche Befreiung der Anteile.

4. Anrechenbarkeit von Darlehen

Ein weit verbreitetes Gerücht besagt, dass lediglich Hypothekendarlehen spanischer Banken in die Vermögensteuer eingerechnet werden können. Leider wird diese Meinung inzwischen auch von manchen Sachbearbeitern im Finanzamt vertreten, obwohl sie unserer Meinung nach fachlich nicht haltbar und somit anfechtbar ist. Weder existiert eine solche Vorschrift, noch existieren verbindliche Auskünfte oder Gerichtsurteile in diesem Sinn. Es existieren nur fragwürdige Interpretationen.

Unter informierten Laien beruht das Gerücht wahrscheinlich auf einem Sachverhalt, der durchaus in Betracht zu ziehen ist: Eine in Spanien eingetragene Hypothek auf die erworbene Immobilie ist die einzige Variante, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit keinerlei Diskussionen mit dem Finanzamt zur Folge haben wird. Alle anderen Darlehensformen erfordern eine Dokumentation, die Gegenstand der Interpretation und somit zur Konfliktquelle werden kann, wenn sie vom Finanzamt als unzureichend eingestuft wird.

A priori macht die Steuerbehörde die Berücksichtigung von Darlehen zu Zwecken der Vermögensteuer bei Nichtresidenten, die ausschließlich ihr spanisches Immobilienvermögen zu versteuern haben, von den folgenden beiden Bedingungen abhängig:

- ▶ Das Darlehen muss unmittelbar mit dem Erwerb oder ggfs. dem Bau der Immobilie im Zusammenhang stehen.
- ▶ Die Existenz des Darlehens muss hinreichend belegt sein, wobei in der Praxis die Bestätigung einer Behörde oder eines Notars sowie die Dokumentation der Zahlungsflüsse anzuraten sind.

Allerdings steht der Behörde bei Erfüllung dieser formellen Vorgaben noch der Weg offen, ein Darlehen als „Simulation“ einzustufen und somit als hinfällig für die Berechnung der Bemessungsgrundlage. Dies geschieht dann, wenn das Finanzamt davon ausgeht, dass die gewählte Struktur alleine die Vermeidung der Vermögensteuer zum Zweck und ansonsten keinerlei wirtschaftlichen Sinn hat. Insofern ist die Erfüllung der formellen Bedingungen nur ein Aspekt, der für sich alleine die Anerkennung eines Darlehens nicht zu 100 % garantiert. Großes Gewicht erlangen auch andere, nicht unmittelbar in Zahlen oder konkrete Vorgaben fassbare Anforderungen.

Obwohl das Gesetz selbst sowie diesbezügliche Auskünfte der Steuerbehörde bislang nur auf die beiden eingangs genannten Punkte abstellen, haben wir in Abstimmung mit anderen Kanzleien die folgende Praxis-Richtlinie erarbeitet:

Unter der Voraussetzung der Erfüllung der beiden eingangs genannten Punkte wird zwischen selbstgenutzten und vermieteten Immobilien unterschieden. Für selbstgenutzte Immobilien wird empfohlen, dass Darlehen von fremden Dritten stammen (z.B. Finanzinstitut). Bei Immobilien hingegen, die einer gewerblichen Tätigkeit mit nachweislicher Gewinnerzielungsabsicht zugeschrieben werden, können diese Darlehen auch von verbundenen Parteien stammen (z.B. einer Gesellschaft, an welcher der Immobilienerwerber beteiligt ist).

Im letztgenannten Fall ist auf die folgenden Punkte zu achten:

- ▶ Ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapital, das in der spanischen Inspektionspraxis – obwohl nirgendwo offiziell festgelegt – bei einem Viertel EK versus drei Viertel FK liegt.
- ▶ Der Nachweis einer realen Gewinnerzielungsabsicht kann für den Prüfer ein ausschlaggebender Faktor sein.
- ▶ Der Nachweis der vom Darlehensvertrag vorgegebenen Zahlungen, in anderen Worten: der Nachweis darüber, dass der Vertrag „gelebt“ wird.

Auch bei grundsätzlicher Beachtung dieser Regel besteht im Fall von Darlehen zwischen verbundenen Parteien ein Restrisiko, das jedoch von diesem Büro als gering eingestuft wird. Dieses Restrisiko ist auf den Ermessensspielraum zurückzuführen, den ein Steuerprüfer bei der Behandlung dieses Themas hat. Dies betrifft nicht nur den angenommenen Sachverhalt einer „Simulation“, sondern auch die Frage, ab wann für die Steuerbehörde ein Darlehen als „hinreichend belegt“ gilt. Hier ist auf die Bedeutung öffentlicher und/oder beglaubigter Dokumente sowie den Nachweis der Zahlungsflüsse hinzuweisen.

Unsere praktischen Erfahrungen bei Prüfungen haben ergeben, dass der lückenlose Nachweis der Zahlungsflüsse eine höhere Bedeutung hat und etwaige Mängel in der übrigen Dokumentation (z.B. privater Darlehensvertrag ohne Beglaubigung) wettmachen kann. Umgekehrt ist es wahrscheinlicher, dass eine Dokumentation als ungenügend eingestuft wird, wenn nur ein notarieller Vertrag vorliegt, aber keinerlei Belege über die Zahlungsflüsse.

Zur erwähnten gewerblichen Tätigkeit ist anzumerken, dass der Unterscheidung zwischen der umsatzsteuerlichen und einkommensteuerlichen Einstufung kein großes Gewicht zugemessen wird. Wichtiger ist die tatsächliche unternehmerische Substanz der Tätigkeit.

Anmerkung: Bei der Anrechnung von Darlehen ist zu berücksichtigen, dass in den meisten Fällen nur ein Teil desselben angesetzt werden kann, nämlich nach Maßgabe des damit bezahlten Teils der Investition, der vermögensteuerlich wirksam wird.

Beispiel: Aus einem Darlehen wird eine Handwerkerrechnung von 1.100,00 € bezahlt, vermögensteuerlich wird nur der Nettobetrag – also 1.000,00 € wirksam, somit können auch nur 1.000,00 € Darlehen eingerechnet werden.

Praxistipp: Bei höheren Beträgen wie zum Beispiel beim Kauf einer Immobilie kann die Zahlung für den vermögensteuerlich unwirksamen Teil (in diesem Fall beispielsweise die Grunderwerbsteuer) getrennt aufgesetzt und durch Eigenmittel bestritten werden, um auch 100 % des Darlehens anrechnen zu können.

5. Spezialthemen

5.1 Gefahr einer verdeckten Steuererhöhung

Weitgehend unbemerkt wurde bei einer Reform des Katastergesetzes ein neuer Immobilienwert eingeführt: der so genannte Marktreferenzwert (Valor de referencia de mercado). Der Ursprung dieser Idee liegt in den Schwierigkeiten der Finanzämter, wenn Steuerpflichtige die amtlichen Neubewertungen von Immobilientransaktionen gerichtlich angefochten haben. In mehreren Urteilen wurde die übliche schematische Ermittlungsmethode als unzureichend und eine physische Beschau des Objekts als unabdingbar erachtet.

Dem will der Gesetzgeber mit dem neuen Wert abhelfen, in dem alljährlich anhand einer Reihe von Daten, u.a. die von den Notariaten gemeldeten Kaufpreise, zusammenfließen, um so etwas wie einen behördlichen bzw. steuerlichen Marktwert zu errechnen. Dieser würde für Transaktionen wie Erbschaften und Schenkungen ebenso maßgeblich sein wie für Verkäufe unter verbundenen Parteien (etwa unter Familienmitgliedern).

Allerdings liegen auch konkrete Pläne vor, den „Valor de referencia de mercado“ als neuen Vergleichswert im Vermögensteuergesetz unterzubringen. Von dieser Änderung wären vor allem Steuerpflichtige betroffen, deren Immobilien vor längerer Zeit erworben wurden. Deren vermögensteuerlicher Wert ist aufgrund der Ermittlungsmethode oftmals auf dem alten Kaufpreis stehen geblieben oder aber der deutlich niedrigere Katasterwert ist heranzuziehen.

Sollte das Vorhaben umgesetzt werden, würde dies den vermögensteuerlichen Wert etlicher älterer Immobilien schlagartig in die Höhe schießen lassen. Diese Eventualität sollte man als Käufer einer Spanien-Immobilie im Hinterkopf behalten, denn mit einer Änderung der Ermittlungsmethode der Bemessungsgrundlage würden alle Gestaltungsideen eine neue Bedeutung gewinnen.

5.2 Können Kinder vermögenssteuerpflichtig werden?

Kurz gesagt: ja. Das allgemeine spanische Steuergesetz sieht keine altersbezogene Freistellung vor. Für die Steuerpflicht maßgeblich sind einzig und allein die persönlichen Umstände. Sofern also ein Minderjähriger – z.B. durch eine Erbschaft – ein Vermögen erhalten hat, das den Freibetrag übersteigt, muss in seinem Namen eine Vermögensteuererklärung eingereicht werden.

5.3 „Lex Beckham“: Versteuern wie ein Nichtresident

Generell gilt, dass spanische Steuerbürger ihr Weltvermögen zu deklarieren und versteuern haben. Von dieser Pflicht ausgenommen sind Personen, die das spezielle Steuerregime für zeitweise in Spanien tätige Ausländer in Anspruch nehmen. Dieses Regime gilt seit dem Jahr 2004 und wurde ursprünglich eingeführt, um ausländischen Fußballstars ein Engagement in Spanien steuerlich schmackhaft zu machen – daher der Beiname „Lex Beckham“.

Das Prinzip: Unter bestimmten Voraussetzungen können Ausländer, die in Spanien ansässig werden, maximal sechs Jahre lang eine beschränkte Steuerpflicht in Anspruch nehmen, indem sie in der Einkommensteuer nur die in Spanien erzielten Einkommen veranlagern, auf das ein pauschaler Steuersatz angewendet wird. Auch für die Vermögensteuer bietet das Regime ein Privileg, denn zu veranlagern ist nur das in Spanien befindliche Vermögen. Es handelt sich faktisch um eine Besteuerung als Nichtresident bei gleichzeitiger faktischer und steuerlicher Ansässigkeit in Spanien.

Allerdings wird kein Doppelbesteuerungsabkommen wirksam, d.h. es sind tatsächlich alle in Spanien verorteten Güter und Rechte zu versteuern. Auch der für „echte“ Residenten gültige Extra-Freibetrag von 300.000,00 € für die Hauptwohnsitzimmobilie ist nicht anwendbar.

6. Nichtresident bleiben durch steuerliche Familientrennung

Die steuerliche Ansässigkeit und ihre Vermeidung ist sehr oft das Thema unserer Beratungsgespräche. Beispiel: Die Familie möchte nach Mallorca ziehen und die Kinder sollen dann auf einer der guten internationalen Schulen die Ausbildung beginnen oder fortsetzen. Bei diesem Wunsch wird aufgrund der spanischen Steuergesetze die Frage der steuerlichen Ansässigkeit zu einer Kernfrage. Die Belastung mit der spanischen Einkommensteuer ist dabei weniger das Problem. Die Vermögensteuer auf den Balearen mit bis zu 3,45 % Belastung pro Jahr ist für viele Interessenten das Motiv, sich gegen einen Umzug nach Mallorca zu entscheiden.

Nun ist es einem Bankvorstand gelungen, der spanischen Finanzbehörde eine verbindliche Auskunft zu entlocken, die eine neue Möglichkeit eröffnet: Ein Ehepartner und die Kinder leben auf Mallorca, der andere Ehepartner wird dennoch nicht automatisch zum Residenten erklärt, sondern behält unter bestimmten Voraussetzungen den Nichtresidenten-Status.

Folgend schildern wir die Thematik unter dem Gesichtspunkt der spanischen Gesetzgebung sowie des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Spanien. Die Ausführungen beziehen sich allein auf das spanische Steuerrecht und die steuerlichen Auswirkungen in Spanien. Etwaige steuerliche Konsequenzen in Deutschland sind von lokalen steuerlichen Beratern in Abstimmung mit dem spanischen Berater zu prüfen.

6.1 Zielsetzung und Fragestellung

Der Mandant will so viel Zeit als möglich in Spanien verbringen und erwägt auch die Umsiedlung seiner Familie (Ehepartner und Kinder), möchte aber eine steuerliche Ansässigkeit seiner eigenen Person vermeiden. Darüber hinaus geht es spezifisch um die Frage, ob und inwieweit die Einhaltung der so genannten 183-Tage-Regel zuverlässig vor einer Einstufung als spanischer Steuerbürger schützt.

6.2 Spanische Regelung der Ansässigkeit

Das spanische Einkommensteuergesetz legt im Artikel 9 fest, dass eine Person als Resident in Spanien gilt, wenn zumindest einer der folgenden beiden Umstände gegeben ist:

- ▶ Wenn die Person 183 oder mehr Tage eines Kalenderjahrs in Spanien verbracht hat. Die gelegentlichen Abwesenheiten werden dazugezählt, um die Gesamtzahl der Tage zu bestimmen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist den Steuersitz in einem anderen Land nach. Versucht die Person den Steuersitz in einem Land nachzuweisen, das von Spanien als „Steueroase“ eingestuft wird, kann die spanische Behörde den Nachweis darüber verlangen, dass die Person auch tatsächlich in diesem Land gelebt hat, d.h. 183 oder mehr Tage des Jahres dort verbracht hat.
- ▶ Wenn der Hauptsitz der Tätigkeit oder das wirtschaftliche Interesse (direkt oder indirekt) in Spanien liegt. Leben der Ehepartner und/oder die Kinder in Spanien, so geht die Steuerbehörde „im Einklang mit den beiden vorher erwähnten Bedingungen“ davon aus, dass eine steuerliche Ansässigkeit in Spanien vorliegt, sofern nicht das Gegenteil nachgewiesen wird. Im Umkehrschluss bedeutet das: Kann der Betroffene nachweisen, dass er 183 oder mehr Tage in einem anderen Land verbringt und sich der Hauptsitz der Tätigkeit oder der wirtschaftlichen Interessen nicht in Spanien befindet, und dass er in dem besagten anderen Land als steuerlich ansässig gemeldet ist und entsprechend dort versteuert, erkennt die spanische Steuerbehörde dies an.

Allerdings müssen in diesem Fall beide Bedingungen vom Betroffenen tatsächlich nachgewiesen werden, ansonsten gilt das Gegenteil als erwiesen. Bezüglich der Erfüllung der 183-Tage-Regelung empfiehlt sich eine genaue Buchführung und Dokumentation aller Reisebewegungen und Aufenthalte. Sollte aufgrund intensiver Reisetätigkeit in keinem der beiden Länder das Limit von 183 Tagen erreicht werden, würden die „sporadischen Abwesenheiten“ (d.h. Reisen in Drittländer) a priori dem Land mit den meisten Aufenthaltstagen zugerechnet. Aus diesem Grund müssen bei einem Szenario von 150 Tagen Aufenthalt in Spanien, 100 Tage in Deutschland und weitere 115 Tage mit Reisen in verschiedene Teile der Welt mehrere Beweise für die steuerliche Ansässigkeit in Deutschland vorgelegt werden. Die „Ansässigkeitsbescheinigung“ der deutschen Steuerbehörde reicht alleine nicht – dies haben wir aufgrund praktischer Erfahrung bei Prüfungsverfahren zum Thema Ansässigkeit durchleben müssen.

Im folgenden Abschnitt beschreiben wir die Vorgehensweise der spanischen Behörden, um zu illustrieren, wie wichtig es ist, dass Realität und Dokumentation übereinstimmen.

6.3 Vorgehensweise bei einem „ergiebigen Steuerzahler“

Als Beispiel für die Sicht- und Vorgangsweise der spanischen Steuerbehörde dient der reale Fall eines Verfahrens bei einem „ergiebigen Steuerzahler“. Der Steuerpflichtige hatte während der letzten vier Jahre vor der Prüfung in Deutschland Steuern gezahlt und für diesen Zeitraum eine von den deutschen Steuerbehörden ausgestellte Bescheinigung über den dortigen Steuersitz und die ausgestellten Steuerbescheide vorgelegt. Die Bescheinigung galt bei der Prüfung nur als ein Indiz unter vielen. Als weitaus schwerer wiegend wurden „reale“ Aspekte gewertet, die das Finanzamt selbst ermittelt hatte. So hatte die Behörde den Steuerpflichtigen über mehr als ein Jahr hinweg konsequent observiert. Dafür wurden Nachbarn, Lieferanten und beauftragte Handwerker befragt. Die Daten der Versorgungsträger der genutzten Immobilie lagen über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren vor und wurden entsprechend analysiert und verglichen. Darüber hinaus wertete die Steuerbehörde im Zuge des Verfahrens die Kreditkarten und auch die Daten der Mobiltelefone aus, mit denen umfassende Informationen über den wahren Aufenthaltsort des Steuerpflichtigen gezogen wurden.

6.4 Fazit

In Bezug auf den Ausgangsfall des Bankenvorstandes und der Kenntnis aller geschilderten Umstände konnte mit einer ausführlichen, transparenten und der Realität entsprechenden Dokumentation nachgewiesen werden, dass der Steuerpflichtige weder wirtschaftliche Tätigkeiten und Interessen in Spanien hatte und auch weniger als 183 Tage anwesend war. Das Ergebnis ist, dass die Ehefrau und die beiden Kinder in Spanien Resident sind, der Ehemann aber in einem anderen EU-Land steuerlich ansässig ist. Der Ehemann unterliegt somit u.a. nur mit seinem in Spanien belegenen Vermögen der Vermögensteuer.

Sofern die Realität und ihre Darstellung mittels Anmeldungen, Bescheinigungen, Dokumenten usw. auseinanderklaffen, wird die spanische Steuerbehörde stets der Substanz den Vorrang einräumen. Insofern ist es möglich, zum spanischen Steuerbürger zu werden, ohne ein einziges Papier unterschrieben und/oder eingereicht zu haben, schlicht aufgrund des Umstandes, über einen bestimmten Zeitraum im Land zu weilen. Auch wird sich die spanische Steuerbehörde nicht vorbeugend mit einem freundlichen Hinweis melden, sondern das spanische System verlangt, dass die Betroffenen sich selbst um ihre Steuerpflichten kümmern. Wenn sich das Finanzamt meldet, ist es in aller Regel für eine gütliche Regelung zu spät.

7. Strafen für falsche Angaben oder Nichterklärung

Für die Vermögensteuer gelten die Strafbestimmungen des allgemeinen Steuergesetzes, d.h. dieselben Bestimmungen wie für andere Steuerarten, die für Residenten und Nichtresidenten identisch sind. Grundsätzlich zu unterscheiden sind einerseits nachträgliche oder berichtigende Erklärungen aus eigener Initiative sowie andererseits Veranlagungen aufgrund eines Verfahrens des Finanzamtes. Dabei gilt eine Verjährungsfrist von vier Jahren gerechnet ab dem letzten Tag der regulären Einreichungsfrist. Beispiel: Die Vermögensteuer 2017 musste bis 02. Juli 2018 eingereicht werden und verjährt somit am 02. Juli 2022. Längere Fristen gelten für strafrechtlich zu ahnende Steuervergehen (fünf bis zehn Jahre ab 120.000,00 € pro Jahr und Steuerart sowie bei erschwerenden Umständen).

Bei Nacherklärungen aus eigener Initiative wird ein Verspätungszuschlag von 5 bis 20 % sowie ein Säumniszins ab einem Jahr nach Ende der Einreichungsfrist fällig. In der Praxis verringern sich die Zuschläge unter bestimmten, in der Regel leicht zu erfüllenden Voraussetzungen auf 3,75 % bis 15 %.

Wird das Finanzamt aktiv und stellt eine Säumnis des Steuerpflichtigen fest, so erhöhen sich die Kosten: Verhängt werden Strafen von 50 % bis 150 %, die sich jedoch in der Praxis unter günstigen Voraussetzungen auf 26,25 % bis 78,75 % verringern können. Ebenfalls fällig werden Säumniszinsen.

8. Optimierungsstrategien

Eine vermögenssteuerliche Optimierung sollte idealerweise vor dem Erwerb der Immobilie aufgesetzt werden. Nachträgliche Berichtigungen der Eigentumsstruktur verursachen Kosten, die vielfach höher sind als die voraussichtlichen Ersparnisse.

8.1 Darlehen

Deutsche Steuerbürger müssen lediglich ihr direktes und indirektes spanisches Immobilieneigentum der Vermögensteuer unterwerfen. Darlehen, die direkt mit dem Erwerb (Kauf, Bau, etc.) in Zusammenhang stehen, können von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden.

Im Prinzip ist unerheblich, wer der Darlehensgeber ist, jedoch muss die Nachweisbarkeit sichergestellt sein, u.a. mittels einer sorgfältigen Dokumentation. Inwieweit ein Darlehen global gesprochen sinnvoll ist, stellt eine mathematische Rechenaufgabe dar: Darlehenskosten versus Vermögensteuerbetrag einschließlich Steuerberaterkosten. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass ein Darlehen in der Regel „abschmilzt“, d.h. aufgrund der Tilgung wird der Betrag, der als Verbindlichkeit vom Immobilienwert abgezogen werden kann, geringer.

Einzig und allein bei Strukturen kann Fremdkapital nachträglich in die vermögensteuerliche Rechnung eingebracht werden (s. Abschnitt über Personen- und Kapitalgesellschaften).

8.2 Nutzung der Freibeträge

Die Vermögensteuer ist eine individuelle Steuer und jeder Steuerpflichtige verfügt über einen Freibetrag von 700.000,00 €. Daraus ergibt sich für Nichtresidenten, dass durch die Miteinbeziehung zusätzlicher Eigentümer Vermögensteuer gespart werden kann.

Beispiel: Eine Immobilie auf Mallorca wird von einer vierköpfigen Familie erworben, der Netto-Kaufpreis beträgt 3 Millionen €. Erwirbt die Mutter diese Immobilie allein, werden alljährlich 21.042,37 € an Vermögensteuer fällig. Erwirbt das Elternpaar die Immobilie gemeinsam, werden pro Kopf 3.690,36 € und gesamthaft somit 7.380,72 € fällig. Das bedeutet eine Ersparnis von 13.661,65 €, denn einerseits werden statt 700.000 € nun 1,4 Millionen € Freibetrag wirksam, andererseits ist die Steuer progressiv und beide Steuerpflichtige verbleiben in den günstigeren Zeilen der Tabelle.

Können die beiden Kinder ebenfalls in den Erwerb miteinbezogen werden – z.B. mittels Geldschenkung in Deutschland –, ist eine weitere Optimierung möglich. Bei Ausnutzung des deutschen Schenkungsfreibetrags kann sich jedes Kind mit 400.000,00 € am Kauf beteiligen. Ergebnis: Für beide Elternteile werden jetzt nur noch jeweils 1.164,37 € an Vermögensteuer fällig, also insgesamt 2.328,74 €. Damit sind weitere 5.000,00 € gespart. Die Kinder werden nicht vermögensteuerpflichtig, da der Wert ihres Eigentumsanteils unter dem Freibetrag liegt.

Natürlich müssen diese Optionen auch unter anderen Gesichtspunkten betrachtet werden, etwa die persönlichen/familiären Verhältnisse, die Perspektiven einer künftigen Übertragung an die Folgegeneration usw. Aber auch hier gilt, dass die Möglichkeiten einer steuerlichen Optimierung VOR dem Erwerb betrachtet und analysiert werden sollten.

8.3 Strukturen

Wie weiter oben ausgeführt, hat das bei Nichtresidenten früher so beliebte Immobilieneigentum über Kapitalgesellschaften einiges von seinem Reiz verloren und ist für deutsche Nichtresidenten sogar potenziell gefährlich geworden (siehe u.a. die Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung). Jedoch stellt beispielsweise eine Option mit einer spanischen Kommanditgesellschaft eine Möglichkeit dar, nachträglich Fremdkapital vermögensteuerlich wirksam einzuspeisen, was bei direktem Eigentum aufgrund des geforderten direkten Bezugs zum Erwerb faktisch unmöglich ist. Allerdings müssen gerade bei Strukturen unter Einbeziehung von Körperschaften zahlreiche weitere Faktoren eingerechnet werden, wie zum Beispiel die Nebenkosten für Bilanzerstellung, Buchhaltung, usw. Unsere Empfehlung lautet daher, eine gesamtheitliche Betrachtung anzustellen, bei der nicht nur alle spanischen Faktoren miteinbezogen werden, sondern auch die steuerlichen Auswirkungen in Deutschland.

8.4 Freistellung als Unternehmervermögen

Diese unter Pkt. 3.7 im Detail dargelegte Möglichkeit hat einen entscheidenden Haken: Die Voraussetzungen sind für Residenten und Nichtresidenten dieselben. Die Erfahrung hat gezeigt, dass die Befreiung als Unternehmervermögen gerade für jene Steuerpflichtigen, die von der Vermögensteuer am stärksten betroffen sind – nämlich nichtresidente Bauträger – am schwierigsten zu erzielen ist. In der Praxis werden deshalb andere Optimierungsformeln bevorzugt.

8.5 Timing der Übertragung

Wie bereits erwähnt, ist die Vermögensteuer eine Stichtagssteuer. Betrachtet wird somit das Immobilieneigentum des deutschen Nichtresidenten am 31. Dezember des jeweiligen Jahres. Fällt das Datum einer geplanten Übertragung in die Zeit rund um den Jahreswechsel, sollte man bei einem geplanten Verkauf den Notartermin in den Dezember legen, bei einem Kauf in den Januar. Damit lässt sich jeweils ein Jahr Vermögensteuer sparen.

9. Ausblicke

Zu den am häufigsten gestellten Fragen bei der Beratung gehört die nach einer möglichen Abschaffung der Vermögensteuer. Diesbezüglich konnten wir schon vor der Corona-Krise wenig Hoffnung machen und haben grundsätzlich empfohlen, diese Steuer in die Fiskalplanung zumindest mittelfristig einzurechnen.

Mittlerweile hat sich die Situation nicht verbessert, sondern verschärft. Schon seit zwei Jahren liegt in der Schublade der spanischen Regierung eine Gesetzesreform bereit, die zu einer kalten Erhöhung der Vermögensteuer führen würde, d.h. zu einer Verstärkung des Steuerdrucks ohne formelle Erhöhung der Steuersätze.

Dabei handelt es sich um eine grundlegende Reform der Immobilienbewertung zu Steuerzwecken. Ihren Ursprung hat sie in den Schwierigkeiten, die das Finanzamt in jüngster Zeit mit den eigenen amtlichen Immobilienbewertungen hat. Da die Behörde keine ausreichenden Ressourcen in diese Prüfungen investieren kann oder will, wird eine schematische Methode angewendet, die einer gerichtlichen Anfechtung oftmals nicht standhält. Um der Behörde die Arbeit zu erleichtern, soll daher in Zukunft ein „valor de referencia de mercado“ für mehr Rechtssicherheit sorgen. Nebenher könnte dieser Markt-Referenzwert in vielen Fällen eine schmerzhafteste Erhöhung der Vermögensteuer auf Immobilien und somit erhöhte Steuereinnahmen bewirken.

Die Grundidee besteht darin, aus einer Fülle von Informationsquellen – u.a. aktuelle Daten von Immobilienübertragungen – für jede Immobilie regelmäßig einen Markt-Referenzwert festzulegen, der für verschiedene steuerliche Zwecke als Bezugswert dient. Sollte der Gedanke in der angekündigten Weise umgesetzt werden, könnte der „valor de referencia de mercado“ dem tatsächlichen Marktwert sehr nahe kommen. Nun ist daran gedacht, diesen Wert als vierten Vergleichswert in die Vorschrift über die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer einzubauen. Aktuell werden hier drei Werte herangezogen: Anschaffungspreis, Katasterwert und der Wert, der für jegliche andere Steuer festgesetzt wurde. Speziell ältere Immobilien werden daher steuerlich weit unter ihrem aktuellen Marktwert angesetzt.

Die Einführung des „valor de referencia de mercado“ als vierter Vergleichswert würde den Vermögensteuerwert Tausender Immobilien schlagartig erhöhen. Somit würde die Regierung mit einem Kunstgriff höhere Steuereinnahmen erzielen, ohne die Steuersätze per se zu erhöhen (obwohl eine solche Erhöhung für die höchste Kategorie ebenfalls erfolgen könnte).

Angesichts der im Zuge der Corona-Krise anrollenden Belastungen des öffentlichen Haushalts ist schwer vorstellbar, dass die Regierung auf die Möglichkeit einer „kalten“ Steuererhöhung verzichten wird. Unter diesem Gesichtspunkt gewinnen die Optimierungsmöglichkeiten zusätzliche Bedeutung.

10. Zusammenfassung & Schlussfolgerungen

- ▶ Trotz solider fachlicher Vorbehalte, die in den meisten europäischen Ländern zur Abschaffung der Vermögensteuer geführt haben, ist die spanische Vermögensteuer eine Realität, auf die man sich zumindest mittelfristig einstellen muss, da nach aktuellem Stand keine Aussichten auf Änderung bestehen.
- ▶ Die weitreichenden Kompetenzen der Regionen führen zu gravierenden Unterschieden in der vermögensteuerlichen Belastung. So gilt in Madrid bis heute eine 100-prozentige Gutschrift, weshalb keine Vermögensteuer erhoben wird, während andere Regionen die Steuersätze im Vergleich zur staatlichen Tabelle sogar angehoben haben, darunter die Balearen.
- ▶ Nichtresidenten werden grundsätzlich nur für ihr in Spanien befindliches Vermögen steuerpflichtig. Deutsche Steuerbürger können aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens nur für ihr direktes oder indirektes Immobilieneigentum in Spanien zur Kasse gebeten werden.
- ▶ Indirektes Immobilieneigentum kann in Spanien nur besteuert werden, wenn die zwischengeschaltete Gesellschaft in Spanien ansässig ist. Allerdings erzwingt das Finanzamt auf der Umsetzungsebene noch immer eine anderslautende Rechtsauffassung. Die zuletzt bekannt gewordenen Gerichtsurteile lassen auf eine Kurskorrektur hoffen. Die gerichtlich anerkannte Interpretation muss ggfs. juristisch durchgesetzt werden.
- ▶ Immobilieneigentum über Personengesellschaften deutscher Nichtresidenten erfordert eine „hybride“ Herangehensweise: Für die Zwecke der Einkommensteuer ist eine Kommanditgesellschaft transparent, vermögensteuerlich hingegen schirmt sie ab. Auch hier vertritt die Steuerbehörde noch immer einen anderslautenden Standpunkt, weshalb Konfliktpotenzial vorhanden ist.

- ▶ Seit 2015 haben EU-Nichtresidenten das Recht, die Vermögensteuerregelung jener Region in Anspruch zu nehmen, in der sich der größere Teil ihres vermögensteuerpflichtigen Eigentums befindet, und haben somit faktisch ein Wahlrecht zwischen der staatlichen und regionalen Regelung.
- ▶ Zur vermögensteuerlichen Definition des Begriffs Immobilie, relevant für deutsche Nichtresidenten, liegen auch seitens der Finanzbehörden widersprüchliche Aussagen vor. Beispielhaft dafür sind Bootsliegplätze, die in der Form eines zeitlich beschränkten Nutzungsrechts erworben werden. Dieses Büro sieht dennoch gute Argumente, die Nichtversteuerung von Liegeplätzen zu rechtfertigen.
- ▶ Für Nichtresidenten gibt es im Wesentlichen vier Optimierungsmöglichkeiten: (1) Darlehen, (2) optimierte Ausnutzung der Freibeträge, (3) Eigentum über Strukturen und (4) cleveres Timing der Übertragung. Die Option 3 sollte jedoch nur im Rahmen einer globalen Betrachtung geprüft werden, da Strukturen oftmals unter dem Strich keine finanziellen Vorteile bieten und speziell für deutsche Nichtresidenten enorme Probleme mit der Finanzbehörde in Deutschland hervorrufen können.
- ▶ Die mögliche Einführung eines vierten Vergleichswerts für Immobilien könnte je nach Marktentwicklung bei Objekten, die vor mehreren Jahren erworben wurden, zu einer spürbar höheren Bemessungsgrundlage und somit Vermögensteuerbelastung führen. Vor diesem Hintergrund gewinnen die Optimierungsmöglichkeiten zusätzlich an Bedeutung.
- ▶ Bezüglich einiger fachlicher Aspekte ist aufgrund der manchmal erratischen Auslegung der Normen durch das Finanzamt eine gewisse Rechtsunsicherheit entstanden. So könnte die vor kurzem als sicher eingestufte Verwendung der Netto-Anschaffungskosten als Vergleichswert zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage angegriffen werden. Ebenso könnte die eigenwillige Interpretation abzugsfähiger Darlehen ein Konfliktpotenzial darstellen. Nach acht Jahren intensiver Beschäftigung mit der Vermögensteuer sieht sich unser Büro bestens vorbereitet, um die erarbeiteten Standpunkte zu verteidigen.

11. Nachbemerkung

11.1 Fachliche Betrachtung einer umstrittenen Steuer

Zu den akzeptierten Grundsätzen der Steuergesetzgebung eines demokratischen Staates gehört, dass sich der Beitrag eines Bürgers – sprich: die Steuerbelastung – nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit richtet. Generell wird die Besteuerung heute auf die Einnahmen angesetzt, nicht auf das Eigentum. Unter dem Eindruck der Schuldenkrise der öffentlichen Haushalte wurde jedoch in den letzten Jahren die Idee der Vermögensteuer oder sogar einer einmaligen Vermögensabgabe zum Thema der öffentlichen Diskussion. Mit dem Geld jener, die ohnehin viel mehr haben als sie brauchen, könne man die Haushalte sanieren, lautet das Argument.

Spanien hat dahingehend bereits zwei Maßnahmen gesetzt, nämlich die zunächst als temporär proklamierte Reaktivierung der Vermögensteuer sowie der Einführung einer Bankeinlagensteuer, die nichts anderes ist als eine zusätzliche Art, das Vermögen zu besteuern.

Nun hat die Debatte über die Vermögensteuer einen fundamentalen Makel: Sie wird von Emotionen bestimmt, die zwar nachvollziehbar sind, jedoch den Blick auf einige Fakten verstellen. Im Folgenden zeigen wir auf, welche Probleme die Einführung einer solchen Steuer mit sich bringt. Probleme etwa, die eine bestimmt nicht rechenfreundliche Labour-Regierung in Großbritannien in den 70er Jahren dazu bewog, ihre Pläne für eine „Wealth Tax“ aufzugeben.

Die Argumente gegen die Steuer lassen sich in drei Kategorien einteilen: Die Grundsätze der Steuergerechtigkeit, enorme Probleme bei der Umsetzung sowie unerwünschte Folgewirkungen.

11.2 Empfundene und reale Steuergerechtigkeit

Schon das Prinzip der Vermögensteuer – Vermögende zahlen auf ihr Eigentum eine prozentual bemessene Abgabe –, wirft zwei wichtige Probleme auf.

- ▶ Besteuert wird Eigentum, das in der Regel schon einmal besteuert wurde, nämlich durch die Erbschaft-, Schenkung- oder Ertragbesteuerung.
- ▶ Die Grenzlinie, ab der jemand im steuerlichen Sinn als „vermögend“ gilt, basiert auf purer Willkür.

Die erste Frage weist auf den Konfiszierungscharakter der Vermögensteuer hin. Während die Einkommensteuer einen Teil des laufenden Einkommens fordert, rüttelt die Vermögensteuer am Eigentum. Das ist insofern problematisch, als Eigentum in einer freien Gesellschaft nicht nur ein hohes Gut, sondern auch der Motor für wirtschaftliche Tätigkeit insbesondere in Krisenzeiten ist.

Es bedeutet des Weiteren, dass ältere Bürger, die im Durchschnitt mehr Eigentum haben als jüngere, benachteiligt sind. Auch behindert die Vermögensteuer eine unabhängige private Altersvorsorge durch Vermögensbildung.

Wer im Sinne der Vermögensteuer als vermögend gelten kann, wird normalerweise mit dem Bonmot definiert: Jemand, der mehr hat als der dazu Befragte. Politisch erscheint die Steuer zunächst verlockend: Sie trifft eine Minderheit, weshalb die nicht betroffene Mehrheit an der Idee nichts auszusetzen hat.

Doch spielt die Fragestellung schon in den zweiten großen Problemblock hinein, nämlich jenen der Umsetzung. Vermögen ist nicht gleich Vermögen, und vor allem ist Vermögen nicht mit Liquidität gleichzusetzen, also der Fähigkeit, auf einen hohen Vermögenswert eine Summe Geld als Steuer abzuführen. Beispiel: Viele Familien sind auf dem Papier vermögend, weil sie über erhebliches Immobilieneigentum verfügen (auf den bereits eine Art von Vermögensteuer erhoben wird, nämlich die Grundsteuer), während zugleich wenig Liquidität – sprich: Geld zur freien Verwendung – vorhanden ist.

11.3 Problem: Wertfeststellung

Die Umsetzung stellt den Gesetzgeber vor gewaltige Schwierigkeiten. Dies ist mit ein Grund dafür, dass in den vergangenen Jahrzehnten die meisten EU-Staaten die Vermögensteuer abgeschafft oder gar nicht erst eingeführt haben.

In Deutschland etwa wurde die Steuer 1995 in der damals geltenden Form für verfassungswidrig erklärt, weil der Wertansatz für Immobilienbesitz anders, nämlich wesentlich niedriger erfolgte als jener für sonstiges Eigentum. Dies wurde als Ungleichbehandlung erachtet. Damit ist eine Kernproblematik umrissen: die Wertfeststellung.

So einfach diese bei Personen sein kann, die ohnehin nicht vermögensteuerpflichtig sind, so komplex gestaltet sie sich bei „Vermögenden“.

Die Folge: Nicht nur die Ermittlung der Werte, sondern auch deren behördliche Prüfung wird umso aufwendiger, je „gerechter“ das Vermögensteuergesetz angelegt ist.

Der britische Exkanzler Denis Healey gestand: „In fünf Jahren war es mir nicht möglich, einen (Vermögenssteuergesetz-) Entwurf zu erstellen, der genug Geld einbringen würde, um den bürokratischen Aufwand zu rechtfertigen.“

Ein Schlüsselaspekt ist die Unterscheidung zwischen privatem und unternehmerischem Eigentum. Mit dem Ziel, Schaden für die Wirtschaft zu vermeiden, wird unternehmerisches Eigentum oftmals von der Vermögensteuer freigestellt. Damit das funktioniert, muss der Gesetzgeber die Voraussetzungen, unter denen Eigentum als unternehmerisch anerkannt wird, genau definieren.

Ein Blick in das spanische Vermögenssteuergesetz macht klar, wie komplex und willkürlich diese Einstufung zwangsläufig ausfällt. Im Bewusstsein, dass keine noch so detaillierte Regelung der Realität gerecht wird, hält sich der Gesetzgeber dann noch das Hintertürchen offen, selbst formal korrekte Eigentumsstrukturen abzuerkennen, wenn erachtet wird, dass es nur ums Steuersparen geht.

Damit ist die Rechtsunsicherheit komplett. Denn nun entscheidet ein Steuerprüfer darüber, ob es sich bei einer formal korrekt aufgesetzten Eigentumsstruktur um ein legitimes unternehmerisches Projekt oder um ein freches Steuerumgehungsmodell handelt. Gerade für komplexere oder unorthodoxe Geschäftsmodelle erhöht sich das Risiko damit erheblich.

11.4 Unerwünschte Nebenwirkungen

Astrid Lindgren ist nicht nur als Erfinderin von Pippi Langstrumpf bekannt, sondern auch für ein satirisches Märchen mit dem Titel „Pomperipossa in Monismanien“ (1976). Mit diesem Text reagierte sie darauf, dass sie im seinerzeit sozialistisch regierten Schweden einer Gesamtsteuerlast (Einkommen- plus Vermögen- plus andere Steuern) von 102 % ihres Jahreseinkommens unterworfen war.

Diese absurde Situation wäre heute in Spanien aufgrund der Vermögensteuer nur bedingt möglich, denn das Gesetz sieht eine Art Sicherheitsbremse vor, die einen „Pomperipossa-Effekt“ vermeiden soll. Die mathematisch errechnete Deckelung der Vermögensteuerlast greift dann, wenn Vermögen und Einkommen in einem vom Gesetzgeber ungewöhnlich erachteten Verhältnis zueinander stehen („ungewöhnlich“ hohes Vermögen versus „ungewöhnlich“ niedriges Einkommen). Der Preis dafür ist höhere Komplexität: Kein Steuerberater kann die Vermögensteuerlast errechnen, ohne vorher die Einkommensteuer ermittelt zu haben.

Ungeachtet dieser „Gerechtigkeitsklauseln“ kommt die Vermögensteuer bei den Betroffenen schlecht an. Das hat Folgen, denn Vermögende gehören eher dem dynamischen und mobilen Teil der Gesellschaft an. Frankreich zum Beispiel hat abgesehen von der „Republikflucht“ Gérard Depardieus einen massiven Kapital-Exodus hinnehmen müssen. Schätzungen sprechen von 125 Milliarden € Abfluss in dem untersuchten Zeitraum von fünf Jahren (1998 bis 2013) gegenüber 6,2 Milliarden € an jährlichen Einnahmen durch die besagte Steuer.

Auch Spanien hat als Traum-Wohnsitz für Ausländer an Attraktivität eingebüßt, seit es die Vermögensteuer gibt. Europaweit besteht das Dilemma für Politiker darin, dass die vielfach emotionalen Pro-Argumente einfach, die Gegenargumente hingegen komplex und fachlich sind.

12. Ansprechpartner



Yvonne Plattes

Projektleitung - Geschäftsführung

Yvonne Plattes, Ehefrau von Willi Plattes, ist seit 2000 geschäftsführende Mitgesellschafterin der European Accounting. Sie ist unter anderen zuständig für die Betreuung von Neukunden, für Personalfragen, Gestoria und die Büroorganisation



Thomas Fitzner

Assistent der Geschäftsführung

Seit 2012 in der aktuellen Funktion tätig, verantwortlich insbesondere für die Einkommen- und Vermögensteuer, die Auslandsvermögenserklärung sowie besondere Fallbearbeitungen. Mitautor zahlreicher Veröffentlichungen der Schriftenreihe Mallorca 2030.



Dipl. Kfm. Willi Plattes

Asesor Fiscal - Steuerberater - Geschäftsführung

Der studierte Betriebswirt (grad) und Dipl. Kfm. wurde 1974 als deutscher Steuerberater bestellt und ist seit 2002 als Asesor Fiscal (Col.legiat Nr. 862) tätig. Er ist geschäftsführender Gesellschafter, Herausgeber der Schriftenreihe Mallorca 2030, Buchautor und Verfasser zahlreicher Fachpublikationen.

13. Kontaktanfrage

Auf Grundlage der Wissensvermittlung und den Informationen aus diesem WEGWEISER analysieren wir in einer honorarpflichtigen Erstberatung Ihre individuellen Anliegen und zeigen Ihnen, worauf Sie insbesondere achten müssen.

Folgen Sie dazu dem folgenden Link auf unsere Website und füllen unser Formular zum Anmelden einer Erstberatung aus:

[Erstberatung](#)

Wir wünschen Ihnen eine erkenntnisreiche Lektüre!





„Wir fühlen uns nicht nur verantwortlich für das, was wir tun, sondern auch für das, was wir nicht tun.“

PG

PLATTESGROUP



www.plattesgroup.net