

# PIStB Praxis Internationale Steuerberatung

Auslandsinvestition · Auslandsentsendung · Inbound-Aktivitäten



Ihr Plus im Netz: [pistb.iww.de](http://pistb.iww.de) | S. 295 – 322  
 Online | Mobile | Social Media

## 11 | 2018

### Kurz informiert

Brexit: Referentenentwurf zum Brexit-Steuerbegleitgesetz veröffentlicht .....	295
DBA: Steuerabkommen mit Tunesien gebilligt .....	295

### DBA-Frankreich

Abfindungsbesteuerung bei Wegzug eines Grenzgängers.....	296
--	-----

### DBA-Österreich

Besteuerungsrecht bei künstlerischen Gesamtproduktionen.....	298
--	-----

### Erbschaft- und Schenkungsteuer

Britische „Deed of Variation“ führt zu zweifacher Steuerpflicht in Deutschland .....	301
--	-----

### E-Commerce

Umsatzsteuerrechtliche Dokumentations- und Haftungspflichten für Online-Marktplätze ab 2019.....	305
--	-----

### Spanien

Die spanische Vermögensteuer für deutsche Nichtresidenten .....	313
---	-----

### Mitherausgeber

Prof. Dr. Dieter Endres  
 RA FA Steuerrecht Dr. Rolf Füger  
 StB Prof. Dr. Wolfgang Kessler  
 Vors. RiBFH a. D.  
 Dr. Siegfried Widmann

SPANIEN

## Die spanische Vermögensteuer für deutsche Nichtresidenten

von Asesor Fiscal Dipl. Kfm. Willi Plattes, Palma de Mallorca

| Das Thema Vermögensteuer ist bei jeder Beratung über eine geplante Investition oder einen möglichen Wohnsitzwechsel nach Spanien präsent. Im Folgenden legen wir die wichtigsten Aspekte für deutsche Nichtresidenten dar. |

### 1. Wer ist wofür steuerpflichtig?

Steuerpflichtig ist ausschließlich die natürliche Einzelperson. Die Abgabe einer Erklärung ist verpflichtend, wenn eine Steuerlast entsteht oder aber wenn das Bruttovermögen (vor Abzug von Verbindlichkeiten) mehr als 2 Mio. EUR beträgt. Entsteht bei einem Bruttovermögen von über 2 Mio. EUR aufgrund von Verbindlichkeiten oder Freistellungen keine Steuerlast, ist zwar keine Zahlung fällig, aber eine Erklärung.

Residenten haben ihr Weltvermögen zu versteuern, Nichtresidenten lediglich das in Spanien befindliche Vermögen. Spanien darf von deutschen Steuerbürgern nur für spanische Immobilien Vermögensteuer erheben. Nach der Immobilien-Klausel in Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland-Spanien 2011 (Wirkung zum 1.1.13) gilt das auch für indirektes Immobilieneigentum.

### 2. Stichtag – Frist – Freibetrag – Wertermittlung

Der für die Bewertung und Besteuerung maßgebliche Stichtag ist der 31.12. des jeweiligen Jahres und hat für einen deutschen Steuerbürger erhebliche Bedeutung. Erwirbt er am 30.12. eine Immobilie und hält diese somit am Stichtag 31.12., bezahlt er (vorbehaltlich des Freibetrags) genauso Vermögensteuer, als hätte er die Immobilie das ganze Jahr über gehalten. Umgekehrt wird er für das Jahr nicht vermögensteuerpflichtig, wenn er seine Immobilie am 30.12. verkauft.

Jeder Nichtresident verfügt über einen Freibetrag von 700.000 EUR. Residenten wie Nichtresidenten deklarieren mit dem Formular „Modelo 714“. Die Einreichungsfrist endet für beide am 30.6. des Folgejahres.

Die autonomen Regionen (zu vergleichen mit den deutschen Bundesländern) haben Kompetenzen für die Vermögensteuer. Nichtresidenten haben seit 2015 ein Wahlrecht zwischen der staatlichen Regelung sowie der Vorschrift jener Region, in der sich der größere Teil ihres in Spanien belegenen Eigentums befindet (Vierte Zusatzbestimmung des Gesetzes 19/1991 vom 6.6. über die Vermögensteuer). Bis einschließlich 2014 mussten Nichtresidenten zwingend nach der staatlichen Regelung versteuern.

Deklaration bei Steuerlast oder Bruttovermögen > 2 Mio. EUR

Erhebliche Bedeutung des Stichtags 31.12.

Wahl zwischen staatlicher Regelung und Vorschrift der Region

Für die Vermögensteuer auf Direkteigentum an einer Immobilie ist der höchste der folgenden drei Werte anzusetzen: Netto-Kaufpreis, Katasterwert oder jener Wert, der für eine andere Steuer festgesetzt wurde.

### 3. Immobilien in der Vermögensteuer

Für deutsche Steuerbürger ist die Vermögensteuerpflicht in Spanien laut DBA auf direktes und (seit 2013) auch auf indirektes Immobilieneigentum beschränkt. Daher erlangt die Frage Bedeutung, wie der Begriff Immobilie für Zwecke der Vermögensteuer definiert wird.

Neben dem Eigentum, das Vermögensteuer auslöst, oder dem Besitz mittels Anmietung, das keine auslöst, besteht eine Reihe anderer Rechtsverhältnisse. Der temporäre und lebenslange Nießbrauch sowie das bloße Eigentum stellen dingliche Rechte auf eine Immobilie dar, die der Vermögensteuer unterliegen. Dasselbe gilt für das Wohnrecht (Art. 20 des Gesetzes 19/1991 vom 6.6. über die Vermögensteuer) und für das als „Timesharing“ bekannte Teilzeitwohnrecht. Kompliziert wird es bei behördlichen Konzessionen und den sich daraus ableitenden Nutzungsrechten. Hält der Käufer eines solchen Nutzungsrechts nun eine Immobilie? Die Steuerbehörde sendet zu diesem Thema widersprüchliche Signale aus.

#### ■ Beispiel Bootsliegeplätze

Wir vertreten die Auffassung, dass Bootsliegeplätze in der rechtlichen Konstellation „Nutzungsrecht“ als nicht vermögensteuerpflichtig für deutsche Nichtresidenten einzustufen sind (verbindliche Auskunft V1296/2007 sowie eine Entscheidung der balearischen Delegation der staatlichen Steuerbehörde AEAT vom 11.6.17).

Eine weitere verbindliche Auskunft (V0568/2017) liefert erstmals eine vertiefende Definition des Begriffs „Immobilie“ und argumentiert, dass die Nutzungsüberlassung eines Liegeplatzes durch einen Konzessionsnehmer ein dingliches Recht auf eine Immobilie darstellt, was für eine Steuerpflicht spricht. Aufgrund der Formulierung dieser Auskunft vertreten wir jedoch die Meinung, dass die Nichtversteuerung zu verteidigen ist.

Unter der Voraussetzung, dass die Erwerbs- bzw. Anschaffungskosten der maßgebliche Wert für die Vermögensteuer sind, stellt sich die Frage, welche Veränderungen an einer Immobilie zu einer Neubewertung führen. Das Gesetz ist sehr allgemein gehalten, die Literatur dazu spärlich. Die Interpretation des Autors stützt sich auf die Recherchen und Erfahrungen seines Büros sowie den Meinungsaustausch mit der Steuerbehörde. Für die Vermögensteuer werden die Veränderungen in unterschiedliche Kategorien eingeteilt, die wir im Einzelnen beurteilen:

#### 3.1 Neubau

Beim Kauf des Grundstücks ist zunächst der Nettokaufpreis anzusetzen. Die vor der materiellen Umsetzung eines Bauprojekts anfallenden Kosten – Architekt, Baugenehmigung, usw. – bleiben zunächst unberücksichtigt. Ab dem Moment der materiellen Umsetzung jedoch sind alle Kosten netto und akku-

Wertermittlung bei direktem Eigentum

Widersprüchliche Signale durch die Steuerbehörde

Neubewertungen bei Bau, Umbau und Sanierung

Alle Kosten ab der materiellen Umsetzung des Bauprojekts

muliert dem Grundstückswert hinzuzurechnen, einschließlich aller vorab entstandenen Kosten. Bestandteil der Projektkosten wäre auch der Abriss eines bestehenden Altbaus.

**PRAXISTIPP** | Für den Fall einer Prüfung empfiehlt sich zum Nachweis die Erstellung einer Tabelle für jedes Jahr mit klarer Referenzierung der entsprechenden Belege. Dabei sollte die Verwendung für andere steuerliche Zwecke gleich mitberücksichtigt werden, was zumeist u. a. eine Aufschlüsselung in Netto- und Bruttokosten erfordert.

### 3.2 Reparatur- und Verbesserungsmaßnahmen

Die verbindlichen Auskünfte der Finanzbehörde sprechen eine klare Sprache: Der Einbau einer Klimaanlage, das Verlegen neuer Böden oder die Isolierung des Dachs schlagen auf den Vermögensteuerwert ebenso wenig durch wie Reparaturen.

### 3.3 Sanierung

Ab wann wird eine Reparatur zur Sanierung? Generell gilt, dass Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage erst zu prüfen sind, wenn strukturelle Elemente des Gebäudes von der Sanierung oder vom Umbau betroffen sind, und auch dann muss der Umfang dieser Maßnahmen erheblich sein. Die Kosten einer Sanierung i. S. d. spanischen Umsatzsteuergesetzes (rehabilitación) sind in jedem Fall dem Preis des Gebäudes zuzurechnen. Für alle anderen Situationen empfiehlt sich eine fallbezogene Beurteilung. Sofern die Umbauten mit einer Erweiterung der bebauten Fläche verbunden sind, gilt der folgende Punkt.

### 3.4 Erweiterungen

Die Nettokosten einer baulichen Erweiterung (z. B. Poolbau) fließen in die Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer ein. Bei einem gemischten Projekt – Sanierung/Umbau eines bestehenden Hauses mit Erweiterung – würde ggf. jener Teil der Investitionskosten eingerechnet, der auf die Erweiterung entfällt, der Umbau bestehender Gebäudeteile hingegen nach Maßgabe der oben dargelegten Kriterien.

## 4. Vermögensteuer bei Kapital- und Personengesellschaften

Mit Inkrafttreten des neuen DBA Deutschland-Spanien am 18.10.12 erlangte Spanien das Recht, erstmals für 2013 auch auf jene spanischen Immobilien Vermögensteuer zu erheben, die von deutschen Steuerbürgern über Gesellschaften gehalten werden, unabhängig von deren Nutzung. Deutsche Teilnehmer spanischer Bauträgerfirmen müssen z. B. ihre Situation prüfen (lassen), da das Aktivvermögen derselben aus spanischen Immobilien besteht. Ausgenommen sind lediglich Anteile, die als steuerbefreites Betriebsvermögen eingestuft werden.

**Beachten Sie** | Einige Fragen, die sich aus der Neuerung ergeben, werden weder von der aktuellen Gesetzgebung noch durch die Literatur eindeutig beantwortet. Die Steuerpflichtigen sind somit zu einer Interpretation gezwungen – mit den entsprechenden Risiken.

Reparaturen sind nicht zu berücksichtigen

Berücksichtigung nur bei strukturellen Elementen des Gebäudes

Nettokosten der baulichen Erweiterung fließen in die BMG

2013 erstmals Zugriff auch auf indirektes Immobilieneigentum

Der steuerliche Sitz der Gesellschaft(en) ist unerheblich. Sobald eine in Deutschland ansässige natürliche Person an einer Kapitalgesellschaft oder einer Gesellschaftsstruktur beteiligt ist, die spanisches Immobilieneigentum hält, unterliegt sie potenziell der spanischen Vermögensteuerpflicht, ganz egal, ob die Gesellschaften in Deutschland, Spanien oder in der Schweiz in einem Steuerparadies ansässig sind.

Ansässigkeit der Immobiliengesellschaft unerheblich

#### 4.1 Eigentum über eine spanischen SL

##### ■ Beispiel

Ein deutscher Steuerbürger hält Anteile an einer Sociedad Limitada (SL; das spanische Äquivalent zur GmbH), in deren Anlagevermögen sich eine Immobilie befindet.

Wenn 50 % oder mehr der Aktiva dieser Gesellschaft aus spanischem Immobilienvermögen bestehen, wird der Teilhaber im Grundsatz vermögensteuerpflichtig. Besteuert wird in diesem Fall nicht die Immobilie, sondern die Beteiligung an der spanischen Kapitalgesellschaft. Für Gesellschaften, die nicht an der Börse gehandelt werden, wird der Wert wie folgt ermittelt: Liegt für das letzte abgeschlossene Geschäftsjahr eine geprüfte Bilanz vor, ist der Buchwert der Anteile anzusetzen. Liegt keine geprüfte Bilanz vor, so ist der höchste der folgenden Werte anzusetzen:

Mehr als 50 % spanisches Immobilienvermögen im AV führt zur Steuerpflicht

- Nominalwert der Beteiligungen (gezeichnetes Kapital)
- Theoretischer Buchwert (Realvermögen minus Verbindlichkeiten) laut der letzten genehmigten Jahresbilanz
- Kapitalisierung zu 20 % des durchschnittlichen Gewinns der letzten 3 abgeschlossenen Geschäftsjahre

#### 4.2 Eigentum über eine spanische SL und eine deutsche GmbH

In der SL-GmbH-Struktur wie auch in jeder anderen Konstellation von Gesellschaften, die zwischen einem deutschen Gesellschafter und der spanischen Immobilie zwischengeschaltet ist, gilt die Regel, dass die Vermögensteuerpflicht grundsätzlich dann vorliegt, wenn insgesamt betrachtet zumindest 50 % des Anlagevermögens direkt oder indirekt aus spanischen Immobilien besteht.

Deutscher Gesellschafter hält Anteile an spanischer SL über deutsche GmbH

Sofern der „50 %-Test“ das Ergebnis erbringt, dass eine Vermögensteuerpflicht besteht, ist nun der Wert der SL-Anteile zu ermitteln. Sofern dieser Wert über dem Freibetrag liegt, muss der in Deutschland ansässige GmbH-Teilhaber in Spanien die Vermögensteuer entrichten.

##### ■ Beispiele

Beispiel 1	
Anteil der Immobilie in den Aktiva der SL	100 %
Anteil der SL in den Aktiva der GmbH	51 %
Gesamter Anteil spanischer Immobilien in den Aktiva der GmbH	51 %
Vermögensteuerpflicht für den/die Teilhaber der GmbH	ja, vorbehaltlich Freibetrag

„50 %-Test“ bei einer SL-GmbH-Struktur

Beispiel 2	
Anteil der Immobilie in den Aktiva der SL	70 %
Anteil der SL in den Aktiva der GmbH	70 %
Gesamthafter Anteil span. Immobilien in den Aktiva der GmbH	49 %
Vermögensteuerpflicht für den Teilhaber der GmbH	nein

#### 4.3 Immobilieneigentum über eine deutsche GmbH

Hält der Gesellschafter die Immobilie über eine deutsche GmbH, ist ebenfalls der „50 %-Test“ durchzuführen. Falls mindestens 50 % des Anlagevermögens aus spanischen Immobilien besteht, unterliegt die Beteiligung an der GmbH der spanischen Vermögensteuer.

**Beachten Sie** | Die wörtliche Auslegung des Gesetzes wirft allerdings Fragen auf, speziell wenn ein erheblicher Teil der Aktiva aus Vermögenswerten besteht, die bei einem direkten Eigentumsverhältnis in keiner Weise der Vermögensteuer zu unterwerfen sind, nämlich mobile Güter in und außerhalb Spaniens sowie nicht spanische Immobilien. Es ist schwer vorstellbar, dass die spanische Steuerbehörde auf diese Werte, wenn auch nur indirekt, die Vermögensteuer einfordert. Deshalb kann man davon ausgehen, dass nach Ermittlung einer Vermögensteuerpflicht nur noch das spanische Immobilienvermögen betrachtet wird und nicht der Wert der Gesellschaft als Ganzes.

#### PRAXISTIPP |

Die spanische Steuerberater-Vereinigung (AEDAF) hat im Juni 2016 eine Stellungnahme herausgebracht, in der eine Vermögensteuerpflicht auf Anteile an ausländischen Gesellschaften als fachlich nicht haltbar kritisiert wird. Anlass war eine verbindliche Auskunft, in welcher die spanische Finanzbehörde die Steuerpflicht aufgrund einer SL-/GmbH-Struktur mit dem DBA begründet. Die AEDAF hält dagegen, dass ein DBA prinzipiell keine Steuerpflicht bedingt, sondern lediglich festlegt, in welchem Rahmen ein Land sein Besteuerungsrecht durchführen darf. Im nationalen Steuerrecht Spaniens ist jedoch – anders als im Gesetz für die Besteuerung von Nichtresidenten (IRNR) – die Besteuerung von Ausländern für Anteile an ausländischen Gesellschaften mit spanischen Immobilien nicht vorgesehen. Nach Auffassung der AEDAF müsste zuerst das spanische Steuergesetz geändert werden, um die GmbH-Anteile besteuern zu können.

Fachlich ist die Position der AEDAF gut nachzuvollziehen. Es ändert jedoch nichts daran, dass die behördliche Doktrin – mittlerweile durch mehrere verbindliche Auskünfte bekräftigt (V0905-13, V 1142-14, V1452-14 und V009-16) – die Steuerpflicht für die genannte Konstellation vorsieht, weil der Gesellschafter mittels seiner Beteiligungen die Kontrolle über eine Immobilie in Spanien ausübt. Darüber hinaus bleibt dem Finanzamt immer noch die Trumpfkarte der „Simulation“, also die Annahme, dass eine Struktur ohne nachvollziehbaren wirtschaftlichen Zweck aufgebaut wurde und einzig mit dem Ziel betrieben wird, Steuern zu umgehen (Art. 15 und 16 des Allgemeinen Steuergesetzes 58/2003 vom 17.12.). Folglich empfehlen wir, der Doktrin zu folgen. Ansonsten ist im Prüfungsfall mit einem jahrelangen teuren Rechtsstreit zu rechnen.

50 %-Test für deutschen Gesellschafter

Nur das spanische Immobilienvermögen sollte betrachtet werden

Kontroverse zur Steuerpflicht bei der SL-/GmbH-Struktur

Doktrin der Steuerbehörde ist zu folgen

#### 4.4 Sonderfall der spanischen Kommanditgesellschaft

Die oben beschriebenen Strukturen bergen im Fall der selbstgenutzten Immobilie ein gravierendes Problem in Deutschland: Der BFH hat mit mehreren Urteilen (12.6.13 I R 109-111/10, BStBl II 13, 1024; 27.7.16, I R 8/15, BStBl II 17, 214; I R 12/15, BStBl II 17, 217; I R 71/15, BFH/NV 17, 60) 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 zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags zu betrachten ist.

Daher sind diese Strukturen in den meisten Fällen nicht mehr sinnvoll. Eine Lösung für bestehende Strukturen ist die Umwandlung der spanischen SL in eine Kommanditgesellschaft (Sociedad Comanditaria; s. ausführlich dazu Plattes, PISStB 18, 80). Das deutsche Finanzamt behandelt die spanische Kommanditgesellschaft als Personengesellschaft, obwohl sie das 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. So könnte per Kapitalherabsetzung ein erheblicher Teil des Eigenkapitals durch Fremdkapital ersetzt werden, was zur Folge hätte, dass der für die Vermögensteuer maßgebliche Buch- und Nennwert der Gesellschaftsanteile beträchtlich reduziert würde.

**PRAXISTIPP |** Da die spanische Kommanditgesellschaft von Spaniern kaum genutzt wird, haben diesbezüglich nur wenige Berater Erfahrung. Speziell die Umwandlung einer SL in eine Sociedad Comanditaria erfordert hohe Fachkompetenz nicht nur in Spanien, sondern im Interesse der gewünschten Effekte am Steuerwohnsitz auch in Deutschland.

#### 4.5 Immobilieneigentum über Personengesellschaften

Eine Personengesellschaft (z. B. die deutsche GmbH & Co. KG) bedingt die unmittelbare Zurechnung jeglicher Aktiva in Spanien zu den Gesellschaftern. 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 sowohl für Zwecke der Einkommen- wie auch der Vermögensteuer fiskalisch transparent. Daher werden Einnahmen und Vermögenswerte steuerlich behandelt, als stünden sie im direkten Eigentum der Gesellschafter. Andererseits werden ihnen auch die Verbindlichkeiten der Personengesellschaft zugerechnet. Sie müssen jedoch einen nachweislichen und direkten Bezug zum Erwerb der spanischen Immobilie aufweisen.

**PRAXISTIPP |** Aktuell existiert keine verbindliche Auskunft der spanischen Steuerbehörde, die das Thema ganzheitlich klärt. Wir gründen unsere Argumentation daher auf mehrere verbindliche Auskünfte (V4923/16, V3784/16, V3833/16, V0093/16), aus denen sich insgesamt der Schluss ergibt, dass die spanische

BFH erteilte attraktivem Gestaltungsmodell eine Absage



ARCHIV  
Ausgabe 3 | 2018  
Seite 80

Hohe Fachkompetenz bei der Umwandlung erforderlich

Spanische Immobilien der S. C. werden den Gesellschaftern zugerechnet

Finanzverwaltung spanische Immobilien-Aktiva als direktes Eigentum der Gesellschafter in Deutschland behandelt. Dieses Thema ist jedoch bis heute nicht rechtssicher geklärt, sondern stellt einen Graubereich dar. Aufgrund der bestehenden Risiken empfiehlt der Autor die Versteuerung.

#### 4.6 Freistellung von Gesellschaftsanteilen

Bezüglich der Steuerbefreiung macht das Vermögensteuergesetz keinen Unterschied zwischen Residenten und Nichtresidenten. Die folgenden Bedingungen müssen für eine Freistellung kumulativ erfüllt 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, der Verwandten der auf- und absteigenden Linie oder in der Nebenlinie zweiten Grades erfolgt, unabhängig davon, ob der Verwandtschaftsgrad durch Blutsverwandtschaft, Einheiratung oder Adoption entsteht.
- **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. 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.

Für die Ermittlung des Prozentsatzes werden die Erträge aus den Leitungsfunktionen bei anderen befreiten Körperschaften nicht miteinbezogen.

- **Bedingungen für die Körperschaft:** Die Hauptaktivität der Körperschaft darf nicht die Verwaltung von beweglichem Vermögen oder Immobilienvermögen sein. Eine solche wäre gegeben, 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 Vollzeiterkraft erfordert oder eine äquivalente Dienstleistung von einem externen Dienstleister eingekauft wird. Im Fall der Immobilienvermietung legt das Vermögensteuergesetz keine Mindestzahl an Immobilien fest. In jedem Fall muss ein ausreichender Arbeitsaufwand für eine Vollzeiterkraft zu rechtfertigen sein (Art. 4 Abs. 8 Ziff. 2 des Gesetzes 19/1991 vom 6.6. über die Vermögensteuer). Das Sonderregime des Körperschaftsteuergesetzes legt eine Mindestzahl von 8 Immobilien fest, dieses Minimum ist als Analogie für die Argumentation in der Vermögensteuer nutzbar.
- **Einschränkungen der Freistellung:** Die vermögensteuerliche Freistellung von Gesellschaftsanteilen kann sowohl vom Steuerpflichtigen selbst wie auch von der Finanzverwaltung auf einen bestimmten Prozentsatz eingeschränkt werden.

Beteiligung von 5 % bzw. 20 % und mehr muss gehalten werden

Effektive Leitungsfunktion für mehr als 50 % der Einnahmen

Gesellschaft muss wirtschaftlich aktiv sein

Freistellung kann eingeschränkt werden

## ■ Beispiel

Eine Gesellschaft erfüllt formell alle Bedingungen für die Freistellung, jedoch kommt das Finanzamt zum Schluss, dass der Bargeldbestand den für das operative Geschäft nötigen Umfang deutlich übersteigt. 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 vermögenssteuerliche Befreiung der Anteile.

Teilweise vermögenssteuerliche Befreiung der Anteile

## 5. Anrechenbarkeit von Darlehen

Ein Gerücht besagt, dass lediglich Hypothekendarlehen spanischer Banken in die Vermögensteuer eingerechnet werden können. Das Vermögensteuergesetz kennt diese Einschränkung nicht (Art. 9 und 25 des Gesetzes 19/1991 vom 6.6. über die Vermögensteuer, verbindliche Auskunft V2480/2007). Allerdings ist eine in Spanien eingetragene Hypothek die einzige Variante, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit keinerlei Diskussionen mit dem Finanzamt auslöst. Alle anderen Darlehensformen erfordern eine Dokumentation, die Gegenstand der Interpretation ist und somit zur Konfliktquelle werden kann.

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

Bedingungen für die Berücksichtigung von Darlehen

- Das Darlehen muss unmittelbar mit dem Erwerb oder ggf. 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.

**PRAXISTIPP** | Obwohl das Gesetz selbst sowie diesbezügliche Auskünfte nur auf formelle Bedingungen abstellen, empfehlen wir die Anwendung der folgenden Kriterien: Darlehen für selbstgenutzte Immobilien sollten 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, wobei auf die folgenden Punkte zu achten ist:

Darlehen für selbstgenutzte Immobilien sollten von fremden Dritten stammen

- Ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapital, das in der spanischen Inspektionspraxis – obwohl nirgendwo offiziell festgelegt – bei 1/4 EK versus 3/4 FK liegt.
- Nachweis einer realen Gewinnerzielungsabsicht
- Nachweis der vom Darlehensvertrag vorgegebenen Zahlungen

Auch bei grundsätzlicher Beachtung dieser Regel besteht im Fall von Darlehen zwischen verbundenen Parteien ein Restrisiko, das jedoch als gering einzustufen ist. Dieses Restrisiko ist auf den Ermessensspielraum zurückzuführen, den ein Steuerprüfer bei der Behandlung dieses Themas hat. Hier ist auf die Bedeutung öffentlicher und/oder beglaubigter Dokumente sowie den Nachweis der Zahlungsflüsse hinzuweisen.

Restrisiko durch Ermessensspielraum des Steuerprüfers

**PRAXISTIPP |** Unsere 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.

Nachweis der Zahlungsflüsse von vorrangiger Bedeutung

Bei der Anrechnung eines Darlehens ist zu berücksichtigen, dass es in den meisten Fällen nur anteilig 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 EUR bezahlt, vermögensteuerlich wird nur der Nettobetrag wirksam, also 1.000 EUR, weshalb auch nur 1.000 EUR des Darlehens von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden dürfen.

**PRAXISTIPP |** Bei höheren Beträgen, z. B. beim Kauf einer Immobilie, kann die Zahlung für den vermögensteuerlich unwirksamen Teil (in diesem Fall z. B. die Grunderwerbsteuer) durch Eigenmittel bestritten werden, damit 100 % des Darlehens vermögensteuerlich wirksam werden.

GrEst durch Eigenmittel bestreiten

## 6. Optimierungsstrategien

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

### 6.1 Darlehen

Darlehen, die direkt mit dem Erwerb (Kauf, Bau, etc.) in Zusammenhang stehen, können von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass ein Darlehen durch Tilgung abschmilzt.

Fremdkapital nachträglich vermögensteuerwirksam einbringen

### 6.2 Immobilieneigentum über Kapitalgesellschaften

Das früher so beliebte Steuersparmodell von Immobilieneigentum über Kapitalgesellschaften ist nur noch bedingt zu empfehlen. Die spanische Kommanditgesellschaft eröffnet die Möglichkeit, nachträglich Fremdkapital vermögensteuerlich wirksam einzuspeisen und die vGA-Problematik in Deutschland zu vermeiden. In jedem Fall sollte vor der Umsetzung eine gesamtheitliche Betrachtung angestellt werden.

### 6.3 Nutzung der Freibeträge

Der persönliche Freibetrag von 700.000 EUR ermöglicht Nichtresidenten, durch Einbeziehung zusätzlicher Eigentümer Vermögensteuer zu sparen. Das zeigt die folgende Berechnung am Beispiel einer vierköpfigen Familie, die eine Immobilie zum Nettokaufpreis von 3 Mio. EUR erwirbt (Balearn, Anwendung staatl. Tabelle)

Vermögensteuer sparen durch zusätzliche Eigentümer

## ■ Berechnung

Erwerb durch	Bemessungsgrundlage	Jährlicher Steuerbetrag
Elternteil 1 – 100 %	3.000.000,00 EUR	21.042,37 EUR
Gesamte Steuerlast für die Familie		21.042,37 EUR
Elternteil 1 – 50 %	1.500.000,00 EUR	3.690,36 EUR
Elternteil 2 – 50 %	1.500.000,00 EUR	3.690,36 EUR
Gesamte Steuerlast für die Familie		7.380,72 EUR
Elternteil 1 – 36,67 %	1.100.000,00 EUR	1.164,37 EUR
Elternteil 2 – 36,67 %	1.100.000,00 EUR	1.164,37 EUR
Kind 1 – 13,33 %	400.000,00 EUR	0,00 EUR
Kind 2 – 13,33 %	400.000,00 EUR	0,00 EUR
Gesamte Steuerlast für die Familie		2.328,74 EUR

### 6.4 Nichtresident bleiben durch steuerliche Familientrennung

Speziell für Familien stellt sich die Frage, ob eine getrennte Ansässigkeit möglich ist. Diese Frage wurde von der Finanzbehörde geklärt: Ein Ehepartner und die Kinder können in Spanien leben, während der andere Ehepartner den Nichtresidenten-Status behält (Verbindliche Auskunft V1774/15). Das spanische Einkommensteuergesetz legt im Art. 9 fest, dass eine Person als Resident in Spanien gilt, wenn einer der folgenden beiden Umstände gegeben ist:

- Die Person hat mindestens 183 Tage eines Kalenderjahrs in Spanien verbracht. Gelegentliche Abwesenheiten werden hinzugerechnet.
- Der Hauptsitz der Tätigkeit oder das wirtschaftliche Interesse liegt in Spanien. Leben der Ehepartner und/oder die Kinder in Spanien, so geht die Steuerbehörde 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 mindestens 183 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 anderen Land als steuerlich ansässig gemeldet ist und dort versteuert, erkennt die spanische Steuerbehörde dies an.

**PRAXISTIPP** | Bezüglich der 183-Tage-Regelung empfiehlt sich eine genaue Dokumentation aller Reisebewegungen und Aufenthalte. Sollte aufgrund intensiver Reisetätigkeit in keinem Land das Limit von 183 Tagen erreicht werden, würden Reisen in Drittländer grundsätzlich dem Land mit den meisten Aufenthaltstagen zugerechnet. Eine Ansässigkeitsbescheinigung des deutschen Finanzamts gilt in Spanien nur als Indiz, nicht als Beweis.

Ein Ehepartner kann Nichtresidenten-Status behalten

Genaue Dokumentation aller Reisebewegungen und Aufenthalte