

## Inhaltsverzeichnis

<b>A.</b>	<b>Einleitung.....</b>	<b>4</b>
<b>B.</b>	<b>Erwerb.....</b>	<b>6</b>
<b>I.</b>	<b>Besondere Risiken beim Immobilienerwerb .....</b>	<b>6</b>
<b>1.</b>	<b>Zusätzliche Risiken für Ausländer, die sich aus den Besonderheiten des spanischen Rechtssystems ergeben .....</b>	<b>7</b>
<b>a)</b>	<b>Der spanische Notar ersetzt nicht den Rechtsanwalt.....</b>	<b>7</b>
<b>b)</b>	<b>Der wirksame privatschriftliche Kaufvertrag.....</b>	<b>8</b>
<b>c)</b>	<b>Vorsicht bei Anzahlungen – der Optionsvertrag.....</b>	<b>9</b>
<b>d)</b>	<b>Das Grundbuch sagt nur einen Teil der Wahrheit.....</b>	<b>10</b>
<b>e)</b>	<b>Bestehende Mietverhältnisse.....</b>	<b>10</b>
<b>f)</b>	<b>Die Nachweispflichten hinsichtlich der Zahlung des Kaufpreises .....</b>	<b>11</b>
<b>g)</b>	<b>Der notarielle Kaufvertrag, die sog. escritura, über eine in Spanien belegene Immobilie, muss von einem spanischen Notar beurkundet werden.....</b>	<b>14</b>
<b>h)</b>	<b>Die „Vorlage“ des notariellen Kaufvertrages beim Grundbuch.....</b>	<b>14</b>
<b>i)</b>	<b>Probleme des ehelichen Güterstandes bei der Eintragung im Grundbuch .....</b>	<b>15</b>
<b>2.</b>	<b>Risiken beim Immobilienerwerb für Spanier und Ausländer – die 5 großen Lücken des spanischen Rechtssystems.....</b>	<b>16</b>
<b>II.</b>	<b>Überlegungen zur Person des Erwerbers .....</b>	<b>21</b>
<b>1.</b>	<b>Ausgangspunkt .....</b>	<b>21</b>
<b>2.</b>	<b>Kauf durch potentielle Erben.....</b>	<b>22</b>
<b>3.</b>	<b>Kauf durch eine Gesellschaft .....</b>	<b>27</b>
<b>a)</b>	<b>Nutzung einer deutschen Gesellschaft .....</b>	<b>27</b>
<b>b)</b>	<b>Nutzung einer spanischen Gesellschaft .....</b>	<b>28</b>
<b>III.</b>	<b>Besteuerung beim Erwerb.....</b>	<b>29</b>
<b>1.</b>	<b>Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (spanische Grunderwerbsteuer) .....</b>	<b>29</b>
<b>IV.</b>	<b>Sonderprobleme des infizierten Vermögens beim Erwerb einer Auslandsimmobilie.....</b>	<b>31</b>
<b>1.</b>	<b>Was verstehen wir unter infiziertem Vermögen?.....</b>	<b>31</b>
<b>2.</b>	<b>Risiken für den Erwerber .....</b>	<b>34</b>
<b>3.</b>	<b>Risiken des Verkäufers .....</b>	<b>35</b>
<b>4.</b>	<b>Kriminalfall Mallorca: Die sog. Operation Blitz (operación relámpago) .....</b>	<b>36</b>
<b>V.</b>	<b>Steuerhinterziehung und Geldwäsche .....</b>	<b>37</b>
<b>1.</b>	<b>Steuerhinterziehung.....</b>	<b>37</b>
<b>2.</b>	<b>Geldwäsche mit besonderer Berücksichtigung der Steuerhinterziehung als qualifizierte Vortat .....</b>	<b>40</b>
<b>3.</b>	<b>Rechtschaos in Spanien .....</b>	<b>42</b>
<b>VI.</b>	<b>Die ungelösten Probleme der Selbstanzeige in Spanien .....</b>	<b>45</b>
<b>1.</b>	<b>Wer kommt in den Genuss der Selbstanzeige?.....</b>	<b>46</b>

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

2.	Rechtsnatur der Selbstanzeige und Auswirkungen auf die Geldwäsche.....	47
3.	Die Selbstanzeige und der Gehilfenbeitrag? Begünstigt die Selbstanzeige auch den Teilnehmer?.....	48
4.	Voraussetzungen einer wirksamen Selbstanzeige – Zahlung der Steuerschuld? .....	49
<b>C.</b>	<b>Laufende Nutzung der Immobilie.....</b>	<b>50</b>
I.	Steuerpflicht der Eigentümer .....	50
1.	Im Königreich Spanien.....	50
a)	IBI – El Impuesto sobre Bienes Inmuebles/Grundsteuer .....	50
b)	Die beschränkte Einkommensteuerpflicht der Nicht-Residenten (el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes y el Impuesto sobre Sociedades), spanische KSt .....	51
c)	Vermögensteuer.....	55
2.	In Deutschland.....	56
a)	Fortbestehen der unbeschränkten Steuerpflicht .....	56
b)	Fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht .....	60
c)	Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG.....	61
d)	Wechsel in eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland .....	75
e)	Erweitert beschränkte Steuerpflicht.....	81
f)	Fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht .....	84
3.	Doppelte Ansässigkeit und deren Regelung im DBA.....	86
a)	Grundtatbestand .....	86
b)	Tie-Breaker-Klauseln .....	87
II.	Besteuerung bei Selbstnutzung der Immobilie in der Bundesrepublik Deutschland und nach Abkommensrecht .....	92
III.	Besteuerung bei Vermietung der spanischen Immobilie.....	93
1.	In der Bundesrepublik Deutschland .....	93
2.	Nach Abkommensrecht.....	96
IV.	Informationsaustausch zwischen den Finanzverwaltungen .....	101
<b>D.</b>	<b>Beendigung der Nutzung.....</b>	<b>109</b>
I.	Vererbung .....	109
1.	Zivilrechtliche Aspekte.....	109
a)	Ausgangspunkt.....	110
b)	Geltendes Kollisionsrecht.....	110
c)	Exkurs: Aktuelle europäische Vorgaben zu grenzüberschreitenden Erbgängen.....	116
2.	Erbschaftsteuerliche Aspekte im Königreich Spanien.....	120
3.	Das Nachlassverfahren in Spanien .....	130
4.	Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland .....	132
a)	Anknüpfungspunkte für die Erbschaftsteuerpflicht .....	132
b)	Bewertung von ausländischem Vermögen....	145

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

c)	Anwendung von Begünstigungsvorschriften.....	147
d)	Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	151
II.	Verkauf.....	161
1.	Veräußerungsgewinn im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht für Nicht-Residente in Spanien, sog. Impuesto sobre la Renta de no Residentes .....	161
2.	Veräußerungsgewinn i.R.d. Körperschaftsteuer ....	163
3.	Veräußerungsgewinn (Plusvalía Municipal).....	163
4.	Besteuerung in Deutschland .....	163
5.	DBA-Recht.....	165
E.	Ausblick .....	166
	Haftungsausschluss .....	167

## A. Einleitung

(Autor: Prof. Dr. Bert Kaminski)

Nach Schätzungen besitzen derzeit rd. 500.000 Deutsche Immobilien im Königreich Spanien.<sup>1</sup> Nach Presseberichten haben 2012 Ausländer 44 000 Häuser und Ferienappartements in Spanien gekauft, was eine Steigerung um rd. 25 % gegenüber dem Vorjahr bedeutet.<sup>2</sup> Nach Marktstudien von Immobilienfirmen befanden sich 2012 rd. 11,3 % der Ferienwohnungen von Deutschen in Spanien.

Alleine diese Zahl verdeutlicht die praktische Relevanz des Themas „Die Besteuerung von Immobilien in Spanien“. Hinzu kommen jährlich viele Urlauber, die als potentielle Mieter für im Königreich Spanien belegene Immobilien in Betracht kommen. Da diese häufig die ihnen gewohnte Qualität und Ausstattung von Immobilien auch – oder gerade – im Urlaub nicht missen wollen, sind sie – zumindest wenn sie nicht dem Massentourismus verfallen sind – häufig an der Anmietung von von Deutschen verantworteter Immobilien interessiert.

Mit dem Erwerb, dem Besitz und der Veräußerung einer Immobilie im Königreich Spanien sind **vielfältige zivilrechtliche und steuerliche Probleme** sowie Zweifelsfragen verbunden. Ursächlich hierfür können sowohl deutsche als auch spanische sowie bilaterale Regelungen sein. Für die Betroffenen sind die Auswirkungen oft überraschend. Durch nicht ausreichend abgesicherte Vorgehensweisen drohen Nachteile. Zugleich erwies sich der spanische Fiskus in den letzten Jahren – nicht zuletzt auf Grund der Finanz- und Wirtschaftskrise – als zunehmend aggressiver als noch vor einigen Jahren.

Die folgenden Ausführungen lehnen sich an die einzelnen Phasen des Immobilienbesitzes an und betrachten die jeweils relevanten Aspekte in zeitlicher Reihenfolge. Hierbei werden grundsätzlich drei Phasen unterschieden. Die folgende Abbildung zeigt die hierbei jeweils entstehenden Fragestellungen. Diese werden im Folgenden eingehend behandelt.

---

<sup>1</sup> Vgl. <http://www.spanien-netz.com/168/Immobilien-Spanien.html>.  
Soweit ersichtlich, sind offizielle Statistiken hierüber nicht verfügbar

<sup>2</sup> Vgl. Welt vom 24.3.2013, <http://www.welt.de/finanzen/immobilien/article114726437/Der-richtige-Zeitpunkt-zum-Einstieg-ist-gekommen.html>

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Erwerb	Laufende Nutzung	Aufgabe
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Prüfung des Objektes (Vorbelastungen, Baugenehmigung, bestehende Mietverträge usw.)</li> <li>2. Geldwäscheverordnung</li> <li>3. Überlegungen zur Wahl des Erwerbers (→ Kinder, Kapitalgesellschaft in Deutschland oder Spanien)</li> <li>4. Formvoraussetzungen und zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten</li> <li>5. Risiken beim Immobilienerwerb</li> <li>6. Grunderwerbsteuer</li> <li>7. Belastetes Vermögen</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Steuerpflicht der Eigentümer               <ol style="list-style-type: none"> <li>1.1. In Spanien</li> <li>1.2. In Deutschland</li> <li>1.3. Doppelte Ansässigkeit nach DBA</li> </ol> </li> <li>2. Besteuerung bei Selbstnutzung               <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1. In Spanien</li> <li>2.2. In Deutschland</li> <li>2.3. DBA</li> </ol> </li> <li>3. Besteuerung bei Vermietung               <ol style="list-style-type: none"> <li>3.1. In Spanien</li> <li>3.2. In Deutschland</li> <li>3.3. DBA</li> </ol> </li> <li>4. Sonstige lokale Steuern (Grundsteuer/Vermögenssteuer)</li> <li>5. Besteuerung anderer Einkünfte aus Spanien</li> <li>6. Informationsaustausch zwischen den Finanzverwaltungen</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Vererbung               <ol style="list-style-type: none"> <li>1.1. Anzuwendendes Erbrecht</li> <li>1.2. Nachlassverfahren in Spanien</li> <li>1.3. Erbschaftsteuerliche Aspekte</li> </ol> </li> <li>2. Verkauf               <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1. Besteuerung in Spanien</li> <li>2.2. Besteuerung in Deutschland</li> <li>2.3. DBA-Recht</li> </ol> </li> </ol>

Diese Vorgehensweise ermöglicht es, in der jeweiligen Beratungssituation möglichst schnell auf die jeweils relevanten Fragestellungen zugreifen zu können, ohne dabei der Gefahr zu unterliegen, dass wichtige Aspekte übersehen werden. Hierbei wird auch auf mögliche Gestaltungen eingegangen und deren potentiellen Vor- und Nachteile analysiert. Die Ausführungen beruhen auf dem **Rechtsstand Anfang April 2015**. Es darf nicht übersehen werden, dass die steuerlichen Vorschriften sowohl im Königreich Spanien als auch in der Bundesrepublik Deutschland einer **hohen Änderungsgeschwindigkeit** unterliegen, so dass eine laufende Prüfung der Aktualität und evtl. bestehender Anpassungsnotwendigkeiten geboten ist. Dies gilt nicht zuletzt vor dem Hintergrund der weitreichenden steuerlichen Änderungen, die im Königreich Spanien als Reaktion auf die Finanz- und Wirtschaftskrise sowie die hiermit verbundenen politischen Entwicklungen vorgenommen worden sind. Diese haben – wie die folgenden Ausführungen zeigen werden – auch erhebliche Auswirkungen auf deutsche (bzw. ganz allgemein: ausländische) (Immobilien-)Investoren in Spanien. Gravierende Folgen ergeben sich auch aus der Neufassung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Spanien, die zum 1.1.2013 in Kraft getreten ist.

Der Schwerpunkt der Ausführungen liegt auf Immobilieninvestitionen durch **natürliche Personen**. Allerdings darf nicht übersehen werden, dass im Zusammenhang mit diesen auch weitergehende zivilrechtliche und steuerliche Fragestellungen verbunden sind, die ebenfalls einer genau-

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

en Analyse bedürfen. Daher wird auf diese „angrenzenden“ Themen ebenfalls mit eingegangen, wie z.B. die – ggfs. unbeabsichtigte – Verlegung des Wohnsitzes aus Deutschland.<sup>3</sup> Hierbei sei nachdrücklich davor gewarnt, die Regelungen einer Rechtsordnung vorschnell auf die andere übertragen zu wollen. **Ausland ist nicht Inland!** Nur eine sehr genaue Prüfung des Einzelfalls kann vor gravierenden Fehlern schützen und verhindern, dass das Vertrauensverhältnis zwischen dem Mandanten und seinem Steuerberater nachhaltig beeinflusst wird.

### Beratungshinweis

Bei allen zivil- und steuerrechtlichen Problemen des ausländischen Rechts sollte stets genau überlegt werden, inwieweit deren Beratung durch Berufsträger des jeweils anderen Rechtskreises erfolgen kann. Hiergegen sprechen nicht nur mögliche **inhaltliche Barrieren**, die sich auch nicht durch eine Recherche im Internet kurzfristig überwinden lassen, sondern es drohen ggfs. **haftungsrechtliche Konsequenzen**. Wird in einem solchen Fall ein Beratungsfehler begangen, ist die Frage fast unvermeidlich, wer hierfür die Haftung übernimmt. In vielen Fällen droht die **persönliche Inanspruchnahme** des steuerlichen Beraters, weil mit der Beratung ausländischen Rechts die Grenze dessen überschritten wurde, was von der (deutschen) Berufshaftpflichtversicherung abgedeckt wird. Daher ist schon aus diesem Grund häufig die Einschaltung eines ausländischen Kollegen sinnvoll, wobei auf eine **klare Abgrenzung** der Zuständigkeiten und den sich hieraus ergebenden Haftungskonsequenzen geachtet werden sollte.

## B. Erwerb

### I. Besondere Risiken beim Immobilienerwerb

*(Autor: Carlos Ramallo Pallast)*

Der Erwerb von Immobilien in Spanien ist im Vergleich zu einer Transaktion in Deutschland mit ungleich mehr rechtlichen Risiken verbunden. Diese Rechtsunsicherheit betrifft nicht nur Ausländer auf der Erwerberseite, sondern auch Spanier. Die Risiken sind indes weitaus höher, wenn ein Ausländer eine Immobilie in Spanien erwirbt. Dies liegt darin begründet, dass zusätzlich zu den allgemeinen, im spanischen Rechtssystem liegenden Risiken, die allgemeine Unkenntnis der Ausländer über diese speziellen Risiken die realistische Einschätzung der richtigen Vorgehensweise im Vorfeld erschwert.

Der Rechtsgrundsatz des „caveat emptor“ scheint für eine große Anzahl von Deutschen, die in Spanien Immobilieneigentum erwerben, nicht gültig zu sein. Sie gehen blindlings davon aus, dass aufgrund der EU-Rechtsvereinheitlichung auch in Spanien die gleichen Sicherheitsstandards beim Erwerb einer Immobilie herrschen müssten, wie dies in Deutschland der Fall ist. Aus diesem Grunde haben viele deutsche Immobilieneigentümer in Spanien leidvoll erfahren müssen, dass das spanische Rechtssystem bedauerlicherweise gefährliche Rechtslücken aufweist.

Wir sprechen von zwei Klassen von Risiken für deutsche Erwerber in Spanien:

---

<sup>3</sup> Vgl. hierzu auf S. 124

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

- In erster Linie die speziell für Deutsche in Spanien geltenden Risiken. Diese Risiken sind in den wesentlichen Unterschieden zwischen dem deutschen und dem spanischen Rechtssystem begründet. Die Unkenntnis dieser Unterschiede ist der Grund dafür, dass oftmals die richtigen Schritte beim Immobilienerwerb nicht eingehalten und unnötige Risiken eingegangen werden. Spanier sind mit der Rechtslage in Spanien per se vertrauter, weshalb sie auch weniger Probleme in der praktischen und sicheren Abwicklung bei einem Immobilienerwerb haben.
- In zweiter Linie sprechen wir von den allgemeinen Risiken, von denen nicht nur Deutsche betroffen sind, sondern jeder Erwerber. Diese Risiken ergeben sich aus den Lücken, die das spanische Immobilienrecht aufweist.

Nachfolgend analysieren wir die Risiken und zeigen auf, wie diese wirksam vermieden werden können.

### 1. **Zusätzliche Risiken für Ausländer, die sich aus den Besonderheiten des spanischen Rechtssystems ergeben**

Wie bereits angedeutet, ergeben sich diese Risiken nicht deshalb, weil das spanische Rechtssystem „fehlerhaft“ ist. Es ist einfach anders als das deutsche System. In Unkenntnis der Unterschiede gehen nicht wenige Deutsche beim Immobilienerwerb so vor, als seien sie in Deutschland und es handele sich um eine in Deutschland belegene Immobilie.

Der Käufer sollte die wichtigsten Besonderheiten und Unterschiede des spanischen Rechts zum deutschen Rechtssystem kennen.

#### a) **Der spanische Notar ersetzt nicht den Rechtsanwalt**

In dem Glauben, der spanische Notar habe identische Verpflichtungen und Aufgaben wie ein deutscher Notar, werden von nicht wenigen deutschen Käufern große Fehler begangen. Während der deutsche Notar bei einem Immobilienerwerb zur Beratung und Aufklärung der Vertragsparteien verpflichtet ist, übernimmt der spanische Notar nach dem spanischen Beurkundungsgesetz lediglich die Aufgabe der Beurkundung und der Beglaubigung dahingehend, dass an dem angegebenen Datum die erschienenen Parteien unter Nachweis ihrer Identität durch Vorlage des Reisepasses die beurkundeten Willenserklärungen abgegeben haben.

Vom Grundsatz her kann daher ein spanischer Notar ohne weiteres auch einen Kaufvertrag zwischen zwei deutschen Staatsbürgern über die Veräußerung einer einem Dritten gehörenden Immobilie beurkunden, ohne vorher die Eigentumsrechte überprüft zu haben. Auch wenn in den letzten Jahren wesentliche Gesetzesreformen in Spanien erfolgt sind<sup>4</sup>, die allesamt das Ziel verfolgen, dass der spanische Notar vor der Beurkundung die Eigentumsverhältnisse im Grundbuch umfassend überprüft, werden wir weiter unten zeigen, dass diese Reformen nicht ausreichend

---

<sup>4</sup> Z.B. das Gesetz 24/2005 (Ley 24/2005) mit dem die Art. 175 und 249 der Notarverordnung reformiert wurden und der Notar die Pflicht hat, die Eigentümer der Immobilie und die Lasten im Grundbuch zu überprüfen.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

waren und die Umsetzung in die Praxis bedauerlicherweise erheblich von den gesetzgeberischen Zielvorgaben abweicht.<sup>5</sup>

Als Beispiel sei erwähnt, dass der spanische Notar eigentlich schon seit 2005 eine elektronische Akte über jede Flurnummer durch direkten Zugang zum EDV-System der Grundbuchämter (elektronisches Grundbuch) haben sollte, mit der er sich im Vorfeld der Transaktion ein aktuelles Bild über die Immobilie machen sollte. Vergleichbar mit dem deutschen System sollte mittlerweile der spanische Notar in der Lage sein, eine aktuelle und zeitnahe Internet-Grundbuchauskunft einzuholen, wobei die Grundbücher elektronisch erfasst sein müssten. Die Realität im Frühjahr 2015 sieht indes anders aus. Der EDV-unterstützte Zugang der Notare zum Grundbuch ist noch nicht eingerichtet. Die Vorgehens- und Arbeitsweise ist nahezu identisch mit der vor 20 Jahren.

Wesentliches hat sich nicht geändert. Bis vor kurzem war es daher auch gängige spanische Beurkundungspraxis, dass der Notar in der Urkunde einfach den Passus aufnahm, dass aufgrund der Eilbedürftigkeit die Parteien auf die Überprüfung des Grundbuchs ausdrücklich verzichten hatten.<sup>6</sup>

Es muss ferner berücksichtigt werden, dass alle weiteren Aspekte, ob evtl. noch Erschließungskosten an die Gemeinde zu zahlen sind und weitere Lasten bestehen, die nicht aus dem Grundbuch ersichtlich sind, vom spanischen Notar nicht überprüft werden. Er ist hierzu gesetzlich auch nicht verpflichtet. Auch die Abwicklung der Kaufpreiszahlung Zug um Zug nach Auflassung im Grundbuch ist dem spanischen Rechtssystem trotz Vorliegens eines Sicherungsinteresses fremd.

In Spanien erfolgt die Übertragung des Eigentums an der Immobilie gewöhnlich zum Termin der notariellen Beurkundung. Es werden die Schlüssel der Immobilie übergeben und der Besitz an der Immobilie eingeräumt. Die spätere **Eintragung** im Grundbuch entfaltet anders als im deutschen Recht **keine konstitutive Rechtswirkung**, sondern ist **lediglich deklaratorisch**. Dies ist der rechtliche Hintergrund, weshalb der Käufer auch anlässlich des Notartermins den Kaufpreis direkt an den Verkäufer zahlen muss. Notaranderkonten und die Abwicklung der Zahlung durch den Notar sind mithin in Spanien kein Standard, auf den man sich verlassen kann.

Daher wird ein Kaufvertrag – sei er privatschriftlich oder in notarieller Form – in der Regel von einem spanischen Rechtsanwalt (Abogado) geprüft bzw. ganz entworfen. Im Vorfeld der Immobilientransaktion ist es Aufgabe des Rechtsanwaltes, sorgfältig die Immobilie auf Lastenfreiheit zu untersuchen und hierfür nicht nur die im Grundbuch eingetragenen Lasten zu überprüfen.

### b) Der wirksame privatschriftliche Kaufvertrag

In Spanien begründet im Gegensatz zum deutschen Recht die Eintragung im Grundbuch nicht erst die Eigentumsrechte an einer Immobilie. Mit der Eintragung entfaltet der Erwerb indes auch

---

<sup>5</sup> Der Notar in Spanien ist nicht verpflichtet – und in der Praxis erfolgt dies auch nicht – Lasten, die nicht aus dem Grundbuch ersichtlich sind, zu überprüfen. Er überprüft bei einer beteiligten Gesellschaft auch nicht, ob die Ämter und Vertretungsbefugnisse ausweislich des HR weiterhin in Kraft sind und diese Personen die Gesellschaft rechtswirksam vertreten können. Diese Überprüfungen sind aber vital für die Rechtssicherheit beim Immobilienerwerb und müssen vom Anwalt des Käufers gründlich vorgenommen werden.

<sup>6</sup> Diese Vorgehensweise wurde inzwischen vom Obersten Gerichtshof in Spanien mit Urteil des 3. Senats vom 20.5.2008 für unzulässig und nichtig erklärt.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

in Spanien erst Rechtswirkungen gegenüber Dritten.<sup>7</sup> Im spanischen Rechtssystem wird Eigentum an einer Immobilie erworben, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt sind. Ein **Titel** (z.B. Kaufvertrag) **und die Einräumung des Besitzrechts** an der Immobilie, die sog. „*traditio*“ des spanischen Rechts müssen vorliegen.

Schließen die Parteien in Spanien über eine spanische Immobilie einen privatschriftlichen Kaufvertrag und werden zeitgleich für die Besitzeinräumung die Hausschlüssel an den Erwerber ausgehändigt, so ist dieser Kaufvertrag in Spanien formgültig und der Erwerber ist rechtswirksam Eigentümer der Immobilie geworden. Ein notarieller Kaufvertrag vermittelt den Parteien im spanischen Rechtssystem allein einen höheren Standard an Rechtssicherheit<sup>8</sup>, wobei das Grundbuch – *registro de la propiedad* – den Eigentumserwerb gegenüber Dritten publik macht. Auch in Spanien genießt das Grundbuch einen **guten Glauben**. Die Eintragung im Grundbuch wirkt indes nicht konstitutiv und dient auch nicht wie in Deutschland zur Vollendung des Rechtserwerbs. Die Eintragung im Grundbuch ist letztlich zwingend, weil nur hierdurch eine Reihe von Problemen und Rechtsunsicherheiten in der Zukunft umgangen werden können. Allein durch die Eintragung des neuen Erwerbers als Eigentümer der Immobilie kann verhindert werden, dass die bereits **veräußerte Immobilie für Schulden des Verkäufers haftet**. Nur wenn der Erwerber sich im Grundbuch als neuer Eigentümer eintragen lässt, kann er sichergehen, dass der bisherige Eigentümer die Immobilie nicht mehrfach verkaufen kann. Voraussetzung für die Eintragung im spanischen Grundbuch ist eine sog. *escritura*, die notarielle Kaufvertragsurkunde.

### c) Vorsicht bei Anzahlungen – der Optionsvertrag

Möchte der Interessent sich seine Traumimmobilie sichern, so ist es grundsätzlich möglich, eine Anzahlung auf den Kaufpreis zu leisten. Diese sollte jedoch vertraglich so abgesichert werden, dass es sich um eine sog. Optionszahlung (*opción de compra*) im Rahmen eines Optionsvertrages handelt. Nur bei einem Optionsvertrag hat der Interessent das unwiderrufliche Recht, den Verkäufer zum Abschluss des notariellen Kaufvertrages zu „zwingen“.

Im Rahmen des Optionsvertrages sollte berücksichtigt werden, dass vertraglich festgehalten wird, dass es sich um eine Optionszahlung handelt, und nicht etwa um einen sog. „*contrato de arras*“. Man spricht von einem *contrato de arras*, wenn der Verkäufer sich von seinem Angebot unter Rückerstattung des doppelten Zahlungsbetrages wieder lösen kann. Es ist keine Seltenheit, dass Verkäufer von mehreren Interessenten Anzahlungen in Empfang nehmen und schlussendlich an denjenigen veräußern, der das höchste Angebot unterbreitet. Er kann sich dann von seinem Verkaufsversprechen wieder lösen, in dem er den doppelten Zahlungsbetrag an den (die) Interessenten ausbezahlt, der (die) nicht zum Zuge gekommen ist (sind).

#### Beratungshinweis

<sup>7</sup> Die Ausnahme von diesem Grundsatz bilden die Hypotheken und die sog. *derechos de superficie*, allgemeine dingliche Belastungen. In diesen Fällen wirkt die Eintragung im Grundbuch konstitutiv.

<sup>8</sup> Nach Maßgabe des Art. 1462 spanisches BGB (*Código Civil*) begründen notariell beurkundete Kaufverträge über eine Immobilie eine Übertragungsfiktion, eine sog. „*ficta traditio*“ mit der Folge, dass zeitgleich mit der notariellen Beurkundung angenommen wird, dass der Besitz an der Immobilie dem Erwerber eingeräumt wurde. Da mithin eine *traditio* vorliegt, bedarf es auch nicht mehr zwingend der Eintragung im Grundbuch für den Eigentumserwerb.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Vorsicht ist auch bei den weiteren Formulierungen eines Optionsvertrages angebracht. Da der Vertrag im Gegensatz zum deutschen Recht formfrei abgeschlossen werden kann, muss sichergestellt sein, dass die Zahlung nur als Optionszahlung deklariert wird. Anderenfalls kann der Vertrag als wirksamer Kaufvertrag mit einer Ratenzahlungsvereinbarung ausgelegt werden. Dies hätte zur Folge, dass der Interessent gerichtlich vom Verkäufer gezwungen werden könnte, die Immobilie zu erwerben und den gesamten vereinbarten Kaufpreis zu zahlen. Es muss mithin sichergestellt werden durch eine präzise Formulierung, dass für den Fall der Nichtausübung der Option lediglich die Optionszahlung verloren ist und der Interessent nicht zu weiteren Zahlungen verpflichtet ist. In diesem Zusammenhang ist sehr genau auf den Unterschied zwischen einer „Anzahlung als Optionszahlung“ und einer Anzahlung im Sinne einer Ratenzahlung aus Kaufvertrag hinzuweisen.

### d) Das Grundbuch sagt nur einen Teil der Wahrheit

Wenn der spanische Anwalt sich bei der Überprüfung der Immobilie nur auf einen aktuellen Grundbuchauszug verlässt, riskiert er böse Überraschungen. Das Grundbuch enthält nicht alle möglichen Lasten, die auf einer Immobilie ruhen können. Selbstverständlich lässt sich durch Einsichtnahme im Grundbuch feststellen, ob das Grundstück belastet ist oder nicht.

Es gibt darüber hinaus weitere Lasten, die nicht im Grundbuch einzutragen sind, wie etwa:

- Beschränkungen der Bebaubarkeit des Grundstücks (Moratorien auf den Balearen),
- Teilungsbeschränkungen für eine spätere Bebaubarkeit,
- Beschränkungen hinsichtlich der Möglichkeit der Wohnungsaufteilung,
- rückständige Steuerschulden des Voreigentümers,
- mögliche Risiken aufgrund geplanter Landstraßen, Autobahnen etc. und nachfolgender Enteignungsverfahren,
- fällige Schulden aus Wohnungseigentum etc.,
- fehlende Vertretungsbefugnis der Handelnden, ggf. ist die Vertretungsbefugnis widerrufen worden oder das Amt ist abgelaufen<sup>9</sup>.

### e) Bestehende Mietverhältnisse

Es existieren Mietverhältnisse, die auch für den Fall, dass sie nicht im Grundbuch eingetragen sind, den Käufer der vermieteten Immobilie vor Probleme stellen können:

---

<sup>9</sup> Die Vertretungsmacht von Bevollmächtigten und/oder Geschäftsführern muss im Handelsregister durch Beantragung eines aktuellen HR-Auszugs überprüft werden. Gleichwohl besteht nach Maßgabe des Art. 177 der Notarverordnung – Reglamento Notarial – für den Notar keine Verpflichtung, die gesellschaftsrechtlichen Vertretungsbefugnisse der Handelnden zu überprüfen. Daher ist es in Spanien durchaus noch möglich, dass jemand vorgibt, Geschäftsführer einer Gesellschaft zu sein und ohne Vertretungsmacht zumindest einen Kaufvertrag über eine Immobilie der Gesellschaft beurkunden lassen kann.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

### (1) Vermietung von landwirtschaftlicher Nutzfläche

Sollte eine landwirtschaftliche Nutzfläche mit einem Landhaus verkauft werden, so besteht ein stark ausgebildeter gesetzlicher Mieterschutz. Sie sollten sich daher trotz der schriftlichen Zusage des Veräußerers, dass kein Mietverhältnis besteht, hiervon persönlich vor Ort vergewissern. Insbesondere bei den unter Deutschen stark begehrten Fincas auf Mallorca ist diese Art von Mietverträgen die Regel.

### (2) Wohnungs-Mietverhältnisse

Bis Juni 2013 galt auch in Spanien der Rechtsgrundsatz „Kauf bricht nicht Miete“. Durch das Gesetz 4/2013 zur Flexibilisierung und zur Förderung der Vermietung von Wohnraum wurde nunmehr Art. 14 des Mietgesetzes (Königliches Dekret 297/1996) dahingehend geändert, dass der Mieter die Wohnung bei einer ausgesprochenen Kündigung des Erwerbers spätestens nach 3 Monaten räumen muss, es sei denn, dass der Mietvertrag im Grundbuch eingetragen ist. Diese Regel gilt unbeschadet einer vertraglich verhandelten längeren Laufzeit des Vertrages.

### (3) Touristische Vermietung

Oftmals werden auch Appartements veräußert, die bereits von einer touristischen Vermietungsgesellschaft zur touristischen Nutzung überlassen worden sind. Auch wenn für diesen Vertragstyp der Grundsatz „Kauf bricht Miete“ gilt, sollte diese Situation in der Praxis vermieden werden, da auch hier erhebliche Risiken lauern. Zu nennen seien hier beispielhaft anhängige Gerichtsstreitigkeiten zwischen einem Touroperator und einer Vermietungsgesellschaft und die Haftungsrisiken für säumige Steuerschulden und Sozialabgaben aus einem möglichen Betriebsübergang als Nachfolgerin der Vermietungsgesellschaft.

Letztlich muss auch bei Objekten, die sehr nah (d.h. in der ersten Linie) am Meer gebaut sind, das spanische Küstengesetz berücksichtigt werden, das erhebliche Eigentumseinschränkungen vorsieht. Ist die Immobilie sehr nah am Meer gebaut, wobei sehr komplizierte Abstandsflächen zu berücksichtigen sind, besteht die Gefahr einer Enteignung ohne Entschädigungsverpflichtung seitens des Staates. „Großzügigerweise“ wird seitens des spanischen Staates für diese Objekte ein zeitliches Nutzungsrecht von maximal 75 Jahren gewährt.

Auch wenn durch das Gesetz 2/2013 vom 29. Mai die Rechte der Eigentümer von Immobilien in erster Meereslinie erheblich verbessert wurden (so wurde die Schutzzone in vielen Fällen von zuvor 100 Meter auf 20 Meter reduziert und es wurden weniger restriktive Kriterien für die Grenzziehung zwischen dem Ufer des Meeres als öffentliches Eigentum und dem Privateigentum festgesetzt), sollte mit großer Vorsicht der Erwerb einer Immobilie in unmittelbarer Strand- und Wassernähe (geringer als 100 Meter) geprüft werden.

Sollte die bereits erworbene Immobilie oder die nach Inkrafttreten des Gesetzes 2/2013 erworbene Immobilie vom Küstengesetz betroffen sein, so wird durch den spanischen Staat das zeitlich beschränkte Nutzungsrecht auf maximal 75 Jahre verlängert. Es bedarf keiner Vertiefung, dass diese Einschränkung einen erheblichen Minderwert für die Immobilie darstellt und daher tunlichst vor dem Kauf überprüft werden sollte.

### f) Die Nachweispflichten hinsichtlich der Zahlung des Kaufpreises

In Spanien kann jeder Ausländer uneingeschränkt Immobilieneigentum erwerben.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Ausländische Investitionen unterliegen in Spanien keinen gesetzlichen Beschränkungen. Wenn ein in Spanien nicht Ansässiger (sog. no residente) ein Grundstück bzw. eine Immobilie kauft, muss er seine Investition im Register für Auslandsinvestitionen (registro de inversiones extranjerías) mittels Formular D-2A deklarieren, sofern die Investitionssumme 3.005.060 Euro übersteigt. Geringere Investitionen müssen nicht angemeldet werden, es sei denn, die Zahlungsmittel stammen aus einer Steueroase. Diese sind abschließend in einem Königlichen Dekret aufgelistet. Diese Formalität wird vom Rechtsanwalt oder Notar erledigt. Ist der Verkäufer in Spanien nicht-ansässig (no residente), so muss ferner von der spanischen Bank ein Zertifikat für Auslandsinvestitionen (certificado de inversiones extranjeras) ausgestellt werden.

Früher war es insbesondere i.R.d. üblichen Unterverbriefung Usus, dass bei Nichtresidenten sowohl auf der Käufer- als auch auf der Verkäuferseite notariell in der escritura, dem notariellen Kaufvertrag, erklärt wurde, dass der Kaufpreis bereits im Ausland bezahlt worden war. Dies ist seit einigen Jahren in Spanien nicht mehr in dieser Form möglich. Die spanischen und ausländischen Steuerbehörden möchten genau wissen, wie der Kaufpreis bezahlt worden ist und woher die Mittel stammen.

Die Identifizierung der Zahlungsmittel und deren Herkunft hat im Jahr 2010 eine weitere Verschärfung erfahren. Das Königliche Dekret 1/2010 vom 8. Januar änderte Art. 177 der Notarverordnung – Reglamento Notarial – weitgehend. Dieser Artikel enthält die Verpflichtungen des Notars, die Zahlungsmittel des Erwerbers einschließlich der Herkunft zu identifizieren.

Hiernach muss der spanische Notar in der Kaufvertragsurkunde die nachfolgenden Informationen mit beurkunden:

- a) Wird in die Urkunde aufgenommen, dass der Kaufpreis ganz oder teilweise in bar beglichen wurde, so müssen die Parteien die genauen Beträge, gleich ob im Vorfeld oder während der Beurkundung, und das Datum der Geldübergabe angeben. Übersteigt der mit Bargeld entrichtete Teilkaufpreis 100.000 Euro, so müssen in Spanien unbeschränkt Steuerpflichtige (residente) über den Notar sogar den Vordruck S-1 ausfüllen. Für Nichtresidenten gilt die Deklarationspflicht gar ab 10.000 Euro. Vordruck S-1 muss durch den Erwerber ausgefüllt werden und nachfolgende Angaben enthalten:
- Identifizierung des Erwerbers bzw. des wirtschaftlich Berechtigten
  - Datum der örtlichen Verbringung der Zahlungsmittel nach Spanien bzw. innerhalb Spaniens
  - Grund der Reise (geschäftlich oder Urlaub)
  - Ort der Abreise und Ankunft
  - Benutzte Verkehrsmittel
  - Grenzübertritt Ein- und Ausreise (z.B. Flughafen Düsseldorf/ Flughafen Palma de Mallorca)
  - Art der Geldbewegung (z.B. Einreise mit Barmitteln nach Spanien für Immobilienkauf, Ausreise mit Barmitteln aus Hausverkauf)
  - Genaue Angabe der Zahlungsmittel (Anzahl der Geldscheine und deren Stückelung)
  - Herkunft der Barmittel mit genauer Angabe (z.B. Barabhebung Sparkasse Düsseldorf am 23.2.2009 von Konto Nr. 232343 des Inhabers Klaus Reiner, Barabhebung vom spanischen Konto mit genauen Angaben)

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

- Angabe der Zweckbestimmung der Barmittel (z.B. Hauskauf von Herrn X)

Diese Deklaration muss von der spanischen Zollbehörde beim Grenzübertritt abgestempelt werden bzw. von der spanischen Bank, bei der die Barmittel für den Kaufpreis abgehoben werden. Allein diese abgestempelte Erklärung kann der Notar beglaubigen. Reist z.B. ein deutscher Immobilienerwerber mit dem Flugzeug nach Mallorca, so muss er unmittelbar im Ankunftsterminal die spanischen Zollbehörden in Gestalt der Guardia Civil aufsuchen und die Erklärung abgeben.<sup>10</sup> Diese Erklärung wird von den Zollbehörden ihrerseits dem sog. „Servicio Ejecutivo de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias“, der Zentralen Dienststelle für die Vermeidung der Geldwäsche und Verstöße mit Zahlungsmitteln abschriftlich gemeldet. Diese Zentrale Dienststelle in Madrid tauscht die Informationen sehr großzügig mit den jeweiligen Finanzbehörden aus.

- b) Wird der Kaufpreis mit Schecks im Vorfeld oder anlässlich des Notartermins beglichen, so ist der Notar verpflichtet, in der Urkunde selbige zu konkretisieren unter Angabe des Betrages, der Schecknummer, des bezogenen Kontos und ob es sich um einen Inhaber- oder Namensscheck handelt. Kopien der Schecks müssen auch beurkundet werden.
- c) Wird der Kaufpreis mittels Überweisung beglichen, so müssen auch hier die entsprechenden Identifizierungsmerkmale, anweisende Bank und Empfängerbank, Betrag etc. angegeben werden.

Weigern sich die Parteien umfassende Auskünfte zu sämtlichen Identifizierungsmerkmalen der Zahlungstransaktion zu geben, so muss der Notar dies ausdrücklich in die Urkunde aufnehmen und die Parteien auf die **Risiken des Eintragungshindernisses im Grundbuch** nach Maßgabe des Art. 254 des Hypothekengesetzes hinweisen. Im spanischen Rechtssystem hat dies zur Folge, dass trotz der fehlenden Angaben wirksam Eigentum an einer Immobilie erworben werden kann, da die Eintragung im Grundbuch bekanntlich nicht konstitutiv wirkt. Der Erwerber ist indes mangels der Publizitätswirkung der nicht erfolgten Eintragung nicht gegenüber Dritten geschützt. Wird die Immobilie z.B. in der Zwischenzeit mit einer Sicherungshypothek wegen Schulden des Verkäufers belastet und hieraus eine Zwangsversteigerung betrieben, so genießt der neue Erwerber keinen Schutz. Verkauft der Voreigentümer gar die Immobilie ein zweites Mal – in den

---

<sup>10</sup> In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass das Reisen in Spanien mit Barmitteln größeren Restriktionen unterliegt, als dies in Deutschland der Fall ist. Während in Deutschland Reisende innerhalb der EU Barmittel jenseits der 10.000 Euro nicht auf eigene Veranlassung angeben müssen, ist dies in Spanien eine gesetzliche Verpflichtung, auch wenn die Barmittel für andere Zwecke als einen Immobilienkauf benutzt werden sollen.

Wenn Sie aus einem Nicht-EU-Staat nach Deutschland reisen und Barmittel im Gesamtwert von 10.000 Euro oder mehr mitführen, müssen Sie diese bei der Einreise ohne vorherige Aufforderung der Zollstelle schriftlich anmelden. Falls Sie über einen anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union nach Deutschland einreisen und Bargeld oder gleichgestellte Zahlungsmittel im Gesamtwert von 10.000 Euro oder mehr mitführen, müssen Sie diese lediglich auf Verlangen der Kontrollbeamten mündlich anzeigen.

Einreise mit Bargeld (Schecks, Wertpapiere und Sparbücher, bei Reisen innerhalb der EU auch Edelmetalle, z.B. Gold und Edelsteine) +10.000 Euro

Unterschiede Deutschland/Spanien:

Spanien:	Einreise aus der EU	Anmeldepflicht
	Einreise aus Drittländern	Anmeldepflicht
Deutschland:	Einreise aus der EU	Anzeigepflicht auf Nachfrage
	Einreise aus Drittländern	Anmeldepflicht

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Jahren der Spekulationswut war dies keine Seltenheit – und wird der Zweiterwerber eingetragen, so ist der Ersterwerber wegen der de facto Grundbuchsperrung seines Erwerbs nicht geschützt. Er verliert das Eigentumsrecht an der Immobilie.

Sollte der Erwerber bei Barzahlungen das Formular S-1 bei der Beurkundung nicht beibringen können, so muss der Notar dies in der Urkunde festhalten und der Aufsichtsbehörde der Notare, dem „Consejo General del Notariado“ mitteilen. Diese Aufsichtsbehörde für das Notariatswesen ist kraft Art. 17 des Gesetzes, Ley vom 28. Mai 1862 (dessen letzte Änderung durch das Gesetz 36/2006 vom 29.11. zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung eingefügt wurde) verpflichtet, zwingend eine Kontrollmitteilung an die entsprechenden Finanzbehörden zu richten.

### **g) Der notarielle Kaufvertrag, die sog. escritura, über eine in Spanien belegene Immobilie, muss von einem spanischen Notar beurkundet werden**

Sind sowohl auf der Käufer- als auch auf der Verkäuferseite deutsche Staatsbürger oder Personen, die in Deutschland wohnen, so wird sehr oft die Überlegung angestellt, ob der Kaufvertrag über eine spanische Immobilie auch vor einem deutschen Notar beurkundet werden kann. Auch wenn dies in der Theorie durchaus möglich ist, sprechen bereits die zuvor besprochenen Formalien der Beurkundung und weitere gewichtige praktische Gesichtspunkte gegen diese Vorgehensweise. Es ist keine Seltenheit, dass in Deutschland vor einem deutschen Notar beurkundete Kaufverträge in Spanien nicht ins Grundbuch eingetragen werden, da der Notar in Unkenntnis der engmaschigen Formalien des spanischen Rechts den Kaufvertrag nicht mit allen Angaben beurkundet hat. Ein deutscher Notar wird regelmäßig schon sprachlich überfordert sein, das Formular S-1 auszufüllen und die spanischen Formalien einzuhalten. Eine Beurkundung in Deutschland ist daher aus praktischen Überlegungen heraus nicht zu empfehlen.

### **h) Die „Vorlage“ des notariellen Kaufvertrages beim Grundbuch**

Ein Recht an einer Immobilie ist gegenüber Dritten in Spanien auch erst dann ausreichend abgesichert, wenn selbiges im Grundbuch eingetragen wurde. Auch in Spanien erfolgt die Eintragung nicht automatisch und ist mit einigen Tagen bzw. Wochen Bearbeitungszeit verbunden. Der Grundbuchamtsleiter muss eine rechtliche Überprüfung der Urkunde vornehmen; erst hiernach verfügt er deren Eintragung.

Die Vorlage einer notariellen Urkunde beim Grundbuch löst in Spanien eine **de facto Sperre** des Grundbuches aus, die indes nur von kurzer Dauer ist. Sie dauert **60 Tage** und wird als sog. „asiento de presentación“, als Vorvermerk bezeichnet. Wird innerhalb dieser Frist die Urkunde im Grundbuch eingetragen, so bestehen für den Erwerber keine Risiken. Die übliche Praxis sieht indes anders aus. In vielen Fällen wird die Urkunde mit Defekten an das Notariat zurückgereicht. Im Glauben, dass die einstmals vorgelegte Urkunde bis zur endgültigen Eintragung im Grundbuch eine de facto Grundbuchsperrung bewirkt und somit Zwischenverfügungen ausgeschlossen sind, wird die Heilung der formalen Mängel oftmals von den Parteien hinausgezögert und nicht mit der gebotenen Eile verfolgt. Ist nach Ablauf der 60 Tagefrist die Urkunde, aus welchen Gründen auch immer, nicht im Grundbuch eingetragen worden, so verliert der Erwerber jedweden Schutz der Grundbuchsperrung. Das Grundbuch ist wieder geöffnet und es können z.B. Belastungen und Verfügungen eingetragen werden. Es kann aber auch unter Umständen nach Art. 432 Reglamento Hipotecario (span. Grundbuchordnung) eine Verlängerung um weitere 60 Tage be-

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

antrag werden, die indes nicht automatisch gewährt wird. Man sollte deswegen nicht auf eine automatische Verlängerungspraxis vertrauen.

### **Beratungshinweis**

Weisen Sie Ihre Mandanten auf diesen zeitlich beschränkten Schutz hin und lassen Sie durch die spanischen Anwälte sicherstellen, dass die Eintragung auch wirklich in 60 Tagen vorgenommen wird.

### **i) Probleme des ehelichen Güterstandes bei der Eintragung im Grundbuch**

Der Güterstand einer Ehe spielt auch eine wesentliche Rolle beim Immobilienerwerb in Spanien. Der Güterstand muss auch in Spanien entsprechend berücksichtigt werden, denn er hat unmittelbare Auswirkungen auf die erbrechtlichen Konsequenzen im Falle des Versterbens eines der Ehepartner.

Sofern nur Immobilieneigentum in Deutschland angeschafft wird, bestehen auch keine grundsätzlichen Schwierigkeiten. Die Sache wird jedoch komplizierter, wenn Immobilien-eigentum in Spanien erworben wird, wo oftmals die nachfolgenden Schwierigkeiten auftreten können:

#### **– Fehlerhafte Eintragung im Grundbuch beim Kauf der Immobilie durch Ehegatten**

Der spanische rechtliche Güterstand ist der Güterstand der Gütergemeinschaft (comunidad de gananciales). Kauft ein Deutscher zusammen mit seiner Ehefrau eine Immobilie in Spanien, so gilt grundsätzlich auch für den Kauf das deutsche Eherecht. Mangels einer anderen Wahl gilt der gesetzliche Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. Dies bedeutet, dass grundsätzlich kein Problem bei der Eintragung der Immobilie auf einen der Ehepartner bestünde. In der Praxis ergeben sich jedoch viele Schwierigkeiten. Das spanische Grundbuchamt ist nicht verpflichtet, das deutsche Recht zu kennen bzw. zu überprüfen. Aus diesen Gründen wird in vielen Kaufverträgen, die von einem Ehegatten beurkundet werden, als Eigentümer der Ehegatte in Gütergemeinschaft eingetragen (auch wenn der Name des Ehegatten nicht explizit angegeben wird). Dies bringt folgendes rechtliches Problem mit sich:

Besteht später die Absicht, die Immobilie zu veräußern, so werden der Notar und das Grundbuchamt den Nachweis der Einwilligung des Ehepartners verlangen. Sollte in der Zwischenzeit der andere Ehegatte verstorben oder eine Scheidung eingetreten sein, so ist das Problem manifest. Für den Fall des Todes des Ehegatten wäre dann die entsprechende Bestätigung der Erben beizubringen.

#### **– Fehlerhafte Eintragung im Grundbuch eines Kaufvertrages, der von beiden Ehegatten beurkundet wurde.**

Ähnliche Probleme, wie zuvor aufgezeigt, können auch dann entstehen, wenn der Kaufvertrag zeitgleich von beiden Ehegatten beurkundet wird. In diesem Fall, sofern deutsches Recht Anwendung findet, würde für den Fall der Zugewinnngemeinschaft jeder (Mit-)Eigentümer hälftiges Miteigentum an der spanischen Immobilie erwerben. Da aber die Eintragung im Grundbuch unter fälschlicher Anwendung spanischen Rechts erfolgen kann,

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

würde die Eintragung zugunsten einer Gütergemeinschaft erfolgen.

Nicht selten hat sich auch das Problem ergeben, dass spanische Notare und das Grundbuchamt den Verkauf einer Immobilie durch die Erben im Falle einer Erbschaft davon abhängig gemacht haben, dass zuvor die Auflösung der (sicherlich nicht existierenden) Gütergemeinschaft erfolgt.

### 2. Risiken beim Immobilienerwerb für Spanier und Ausländer – die 5 großen Lücken des spanischen Rechtssystems

Aus dem Verständnis und der Perspektive des deutschen Rechtssystems ist es schwer nachvollziehbar, dass in Spanien der Immobilienerwerb mit Risiken verbunden sein kann, die einen sicheren Immobilienerwerb unmöglich machen. Was ist gemeint? Auch bei einem notariell beurkundeten Kaufvertrag über eine spanische Immobilie besteht stets ein Restrisiko, dass die Immobilie nicht gänzlich lastenfrei übertragen wird. Verantwortlich für dieses Restrisiko, welches selbst bei umfassender due diligence Überprüfung bestehen bleiben kann, ist überwiegend die fehlende Koordination zwischen Notariaten und Grundbuchämtern.

In Deutschland bieten die Institutionen der Auflassungsvormerkung und des Notar- Anderkontos bei einem Sicherungsinteresse ausreichend Gewähr dafür, dass der Ist-Zustand des Immobilienerwerbs auch in eigentumsrechtlicher Hinsicht nicht vom Sollzustand abweicht. Dazu trägt auch die Rechtssystematik bei, nämlich dass in Deutschland erst mit der Eintragung im Grundbuch der Erwerber Eigentümer der Immobilie wird, selbige somit konstitutiv wirkt. In Spanien, wie bereits ausgeführt, ist diese Rechtswirkung nur deklaratorisch.

Wir haben **5 große Lücken des spanischen Systems** herausgearbeitet, deren Kenntnis dazu beitragen kann, das Restrisiko auf ein erträgliches Maß zu reduzieren:

1. Das Eigentum an einer Immobilie wird bereits mit der notariellen Beurkundung wirksam übertragen. Wie wir den vorherigen Ausführungen entnommen haben, ist die Übertragung des Eigentums zum Notartermin die Regel und es bedarf hierfür keiner Eintragung mehr im Grundbuch. Aus diesem Grunde existiert in Spanien mangels eines Sicherungsinteresses auch nicht die Möglichkeit, die Zahlung über ein Notaranderkonto zu instrumentalisieren. Mit der notariellen Beurkundung muss spätestens der Kaufpreis gezahlt werden.
2. Vor der Beurkundung ist der vom Grundbuchamt erteilte Lastenstand nicht umfassend aktualisiert. Es besteht daher das Restrisiko, dass die Informationen über die Lastenfreiheit der Immobilie, die der Anwalt oder der Notar eingeholt haben, im Moment der Beurkundung bereits (bestenfalls) um 24 Stunden oder mehr veraltet sind. Es ist theoretisch nicht auszuschließen, dass selbst einige Stunden oder gar Minuten vor der Beurkundung noch eine Last auf die Immobilie im Grundbuch eingetragen wird und die Parteien, einschließlich des Notars, dies zum Beurkundungstermin nicht erfahren.

Art. 354 a.6a. der spanischen Grundbuchordnung (reglamento hipotecario)<sup>11</sup> sieht vor: „Wenn der Notar die Grundbuchinformationen für einen bestimmten Kalendertag nachsucht, so übersendet der Leiter des Grundbuchamtes ihm diese Informationen auf

---

<sup>11</sup> Dekret vom 8. Februar 1948, mit dem die Grundbuchordnung, sog. Reglamento Hipotecario, verabschiedet wurde.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

dem Stand des Registerschlusses am Vortag der erbetenen Benachrichtigung“.

Soll z.B. der Notarvertrag an einem Mittwoch um 15:00 Uhr beurkundet werden und hat der Notar für dieses Datum um Grundbuchinformationsübermittlung gebeten, so wird er nur die Informationen vom Grundbuchamt erhalten, die bis Dienstagabend Dienstschluss im Grundbuch eingetragen worden sind. Sollte gar eine Urkunde (Belastung der Immobilie oder gar eine Veräußerung der Immobilie) in den frühen Morgenstunden am Mittwoch für dieselbe Immobilie beim Grundbuchamt vorgelegt worden sein, so erfährt der Notar hiervon nichts und der Käufer erhält keine aktualisierten Informationen.

3. Die vom Grundbuchamt übermittelten Informationen sind überwiegend nicht bindend, sondern werden lediglich zu Informationszwecken erteilt. Selbst dann, wenn der Notar in der juristischen Sekunde der Beurkundung seitens des Grundbuchamtes eine aktuelle Grundbuchinformation erhalten würde, bietet dies im spanischem Rechtssystem keine Gewähr dafür, dass die Informationen frei von Fehlern und Lücken sind. Das Grundbuchamt kann in Spanien zwei Klassen von Informationen erteilen. Einmal die sog. „certificación registral“ (Grundbuchauszug). Nach Maßgabe des Artikels 225 des Hypothekengesetzes<sup>12</sup> (der ley hipotecaria) Grundbuchordnung handelt es sich um eine Bestätigung, die erga omnes gilt. Zum anderen gibt es in Spanien aber auch die mit weniger Rechtswirkungen ausgestattete „nota simple“ („einfacher Auszug“). Nach Art. 222.5 Reglamento Hipotecario, der Grundbuchordnung, besitzt dieser Auszug lediglich Informationscharakter und entfaltet keinen öffentlichen Glauben auf die Eintragungen. Übersetzt bedeutet dies nichts anderes, als dass diese Informationen in den üblicherweise erteilten „notas simples“ ohne Gewähr erfolgen. In 99,9 % der Fälle erhält der Notar vom Grundbuchamt nur Informationen in Gestalt der notas simples mit der Folge, dass im Moment der Beurkundung nicht sichergestellt ist, dass die Informationen aktuell und richtig sind.

### Beratungshinweis

Ein erfahrener Anwalt beantragt deshalb für seine Mandanten parallel zur Recherche des Notars einen umfassenden Grundbuchauszug. Um mögliche Überraschungen gänzlich ausschließen, ist er gut beraten, einige Stunden vor der Beurkundung persönlich Grundbucheinsicht zu nehmen.

Angesichts dieser Informationsübermittlungsdefizite überrascht es daher kaum, dass sich gerade in den letzten Jahren die Haftungsklagen sowohl gegenüber Notaren als auch gegenüber den Leitern der Grundbuchämter wegen fälschlicherweise oder falsch übermittelter Informationen häufen.

4. Die spanische „Auflassungsvormerkung“ in Gestalt eines sog. „cierre registral“ bietet keinen ausreichenden Schutz und entfaltet daher praktisch keine Sicherungswirkung. Auch wenn das Eigentum an einer Immobilie in Spanien bereits im Moment der notariellen Beurkundung des Kaufvertrages durch Zahlung des Kaufpreises und der Besitzeinräumung auf den Erwerber übergeht, würde eine effiziente Koordinierung zwischen Notariat und Grundbuchamt dazu führen, dass eine dem deutschen Recht vergleichbare

---

<sup>12</sup> Dekret vom 14. Februar 1946, mit dem das Hypothekengesetz, sog. Ley Hipotecario, verabschiedet wurde.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Auflassungsvormerkung die Eigentumsrechte des Erwerbers ausreichend vor Zwischenverfügungen schützen würde. Die Rechtspraxis ist indes in Spanien von diesem Sicherungsstandard im Moment noch weit entfernt. In der **Zeitspanne zwischen** der notariellen Beurkundung des Kaufvertrages und der **Übermittlung** zwecks Eintragung im **Grundbuch** können in Spanien unzählige **Überraschungen** lauern.

Art. 249.3 der Notarverordnung räumt dem Notar die Befugnis ein (man merke den Unterschied: keine Pflicht!), dem Grundbuchamt bereits per Telefax am gleichen Tag der Beurkundung eine Abschrift der an den Immobilien beurkundeten Rechte zu übermitteln. In den meisten Fällen verkennen die Parteien indes diese Möglichkeit, den Notar zu verpflichten, die Übermittlung sofort und ohne Verzug am gleichen Tag noch zu veranlassen. Aber auch wenn diese Obliegenheit vom Notar ernst genommen wird, kann es durchaus sein, dass die Bürozeiten des Notariats erheblich von denen des Grundbuchamtes abweichen und die Übermittlung erst zu einer Berücksichtigung beim Grundbuchamt am Folgetag in der Mittagszeit führt. Kurzum: Die durch die Übermittlung der Urkunde beim Grundbuchamt auszulösende Grundbuchsperrung für zunächst nur 60 Tage ist lückenhaft und nicht auf die Sicherungsinteressen der Erwerber abgestimmt.

5. Das spanische Recht enthält nicht nur systemimmanente Lücken. Es leidet auch an der Missachtung der gesetzlichen Vorgaben, die dazu führen, dass in der praktischen Abwicklung noch ein geringerer Sicherungsstandard für den Erwerber herrscht als theoretisch von der bloßen Lektüre der Gesetzestexte zu vermuten wäre.

Theoretisch sollte seit dem Jahr 2005 bereits sichergestellt sein, dass die Notare die elektronische Grundbuchakte durch einen direkten Internetzugang konsultieren können. So wäre sichergestellt, dass sie a) bereits **vor der Beurkundung** zeitnahe Informationen über die Liegenschaft abrufen könnten und b) Übertragungsfehler einschließlich der Verzögerungen vermieden werden. Auch wenn das Gesetz nicht explizit von einer automatischen Grundbuchsperrung durch Beantragung eines Grundbuchauszuges spricht, so gibt das Gesetz eine eindeutige Vorgabe im Sinne eines direkten Zugangs zur elektronischen Akte.

**Nach der Beurkundung:** Kurz nach der Erteilung der Urkunde sollte der Notar nach der gesetzlichen Vorgabe die Möglichkeit haben, unmittelbar die Urkunde digital an das Grundbuchamt zu senden und hierdurch automatisch eine Grundbuchsperrung auszulösen.

Ferner existiert bereits seit 1989 die gesetzgeberische Vorgabe, sämtliche Grundbücher bei allen Ämtern zu digitalisieren und elektronische Akten einzuführen. Das Königliche Dekret 1427/1989 vom 17.11.1989 enthält diese Verpflichtung der Umstellung für die Leiter der Grundbuchämter. Es überrascht nicht, dass diese Vorgaben bisher nicht umgesetzt worden sind. Auch wenn die Hauptbücher teilweise elektronisch erfasst worden sind, sind die Ämter in ihrer Arbeitsweise im Frühjahr 2014 noch sehr weit von den gesetzgeberischen Vorgaben entfernt. Mehr als acht Jahre seit Inkrafttreten der gesetzgeberischen Verpflichtung aus dem Jahre 2005, eine elektronische Schnittstelle zwischen Grundbuch und den Notariaten herzustellen, ist es spanischen Notaren weiterhin nicht möglich, unmittelbar und direkt Zugang zu den digitalen Akten des Grundbuchamtes zu finden und die von ihnen beurkundeten Urkunden auf diesem Wege schnell einzureichen. Es ist daher weiterhin übliche Praxis, dass der Notar vor der Erteilung der

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

notariellen Urkunde Informationen beim Amt per Telefax<sup>13</sup> einholt und nach der Beurkundung die Urkunden selbst wieder per Telefax an das Grundbuchamt einreicht. Fortschrittliche Notare erledigen dies zur Zeit per E-Mail, auch wenn hierdurch nicht der vom Gesetzgeber gewünschte Zugang des Notars zur elektronische Akte des Grundbuchs möglich ist.

Schuld an dieser Verzögerung sind eindeutig die spanischen Grundbuchämter. Die Notare beklagen diese Situation schon seit Jahren, zumal sich in den letzten Jahren die Schadensersatzprozesse gegen Notare wegen mit Fehlern behafteter Urkunden häufen.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass aber selbst bei Umsetzung der gesetzgeberischen Vorgaben aus dem Jahre 1989 kein umfassender Schutz des Erwerbers in Spanien gegeben wäre, da das Gesetz keine Grundbuchsperrung im Wege einer Auflassungsvormerkung wie im deutschen Recht für den Erwerber vorsieht. Das durch das Gesetz 24/2005 beschriebene Procedere ist nur schneller, es bietet aber keinen ausreichenden Schutz für den Erwerber, wie es eigentlich zu erwarten gewesen wäre. Daher ist es auch weiterhin möglich, dass es in der Zeitspanne zwischen notarieller Beurkundung und Eintragung im Grundbuch zu einer Zwischenverfügung über das Eigentum kommen kann oder sogar die Immobilie noch für Schulden des Voreigentümers haftet. Dies ist der praktische Hintergrund, weshalb von Seiten des Notariats eine Gesetzesnovelle gefordert wird, die zu einer effektiven Grundbuchsperrung führt.<sup>14</sup> Mit den Worten des Notars Javier Manrique Plaza sollte die Reform zu dem Ergebnis führen, dass

*„der Notar eine de facto Grundbuchsperrung für den Zeitraum von zwei Tagen seit der Beantragung des aktuellen Grundbuchauszuges erhält, wobei der Tag des Informationsgesuchs als erster Tag gilt und der Folgetag als 2.Tag. Dies ist auch der Zeitraum, innerhalb dessen er eine Ausfertigung der Urkunde elektronisch vorlegen müsste“.*

Mit anderen Worten: Würde der Notar Dienstag um 10:00 Uhr eine Grundbuchanfrage für einen Beurkundungstermin um 15:00 Uhr des gleichen Tages tätigen, so würde seine Anfrage bis zum Ende des Folgetages, hier Mittwoch, eine Sperre des Grundbuches auslösen mit der Folge, dass keine Zwischenverfügungen im Grundbuch über dieselbe Liegenschaft vorrangig eingetragen würde. Bedingung hierfür wäre, dass der Notar spätestens bis Mittwochabend die Urkunde an das Grundbuchamt übermittelt. Verspätet sich der Notar und reicht er die Urkunde erst donnerstagmorgens ein, so würde er seine Rangsicherung verlieren und Eintragungsanträge, die von Dritten am Mittwoch eingereicht worden sind, würden vorrangig eingetragen werden.

6. Dass es sich hier nicht um eine rein theoretische Diskussion über mögliche Risiken handelt, veranschaulicht nunmehr sehr deutlich die Entscheidung des Obersten Gerichtshofes vom 18. März 2014, die die Lückenhaftigkeit des Systems und die fehlende Koordination zwischen Notariaten und Grundbuchamt offenlegt und anprangert. Der Oberste Gerichtshof hatte über einen Sachverhalt zu entscheiden, in dem ein Erwerber aufgrund der fehlerhaften Information des Grundbuchamtes an das Notariat einen wirtschaftlichen Schaden in Höhe von € 2.300.000 erlitt. Zwischen der Übersendung und

---

<sup>13</sup> Dieser Übertragungsweg wurde bereits 1992 gesetzlich eingeführt und wird seit 20 Jahren trotz erheblicher technischer Verbesserungen wie ein Relikt aus einer anderen Ära unverändert beibehalten.

<sup>14</sup> Notar Javier Manrique Plaza, „Acceso telemático al registro, protección de datos y prioridad“, El Notario del Siglo XXI, Nummer 31, 25.5.2010, Madrid

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Ausstellung der nota simple, des Grundbuchauszuges und der Beurkundung der scheinbar lastenfreien Immobilie wurde im Grundbuchamt ein Sicherungsarrest in Höhe von ca. € 2.500.000 zur Eintragung vorgelegt. Der Oberste Gerichtshof verurteilte in seiner Entscheidung den Notar zur Zahlung eines entsprechenden Schadenersatzes mit dem Vorwurf, dass er sich im Moment der Beurkundung gewissenhafter über die Lastenfreiheit der Immobilie hätte informieren müssen. Dieses Urteil, welches die Sorgfaltspflichten des Notars erheblich verschärft hat, wurde von der Lehre<sup>15</sup> in Spanien erheblich kritisiert. Zu Recht wie wir meinen, da es nicht ein originäres Verschulden der Notariate ist, sondern ein Systemfehler aufgrund der fehlenden Mechanismen, um aktuelle und umfassende Informationen durch eine Einsichtnahme in das Grundbuch in der juristischen Sekunde der Beurkundung erlangen zu können. Die Schlussfolgerung aus dieser Entscheidung ist indes eindeutig: Caveat Emptor. Wäre eine just in time Einsichtnahme durch Online-Einsichtnahme des Grundbuches durch die Notariate möglich, so würden sich diese fatalen Fehler nicht ergeben.

### Beratungshinweise

Zusammengefasst müssen beim Immobilienerwerb in Spanien stets drei große Problemfelder berücksichtigt werden:

1. **Lasten**, die nicht vor der Beurkundung durch den Notar aufgrund des schlechten Informationsaustausches zwischen ihm und dem Grundbuchamt identifiziert und berücksichtigt werden können.
2. **Möglichkeit von Zwischenverfügungen.** Es kann im spanischen Grundbuchamt zu einem regelrechten Wettlauf mit der Maßgabe kommen, dass derjenige „gewinnt“, der als erster im Grundbuch eingetragen wird. Werden am gleichen Tag zwei Veräußerungen desselben Grundstücks vor zwei verschiedenen Notaren beurkundet, wird derjenige Erwerber eingetragen, dessen Notar als erster dem Grundbuchamt die Ausfertigung der Urkunde überlassen oder der persönlich beim Amt die Urkunde zur Eintragung vorgelegt hat.
3. **Lasten**, die in der Zeitspanne zwischen der Erteilung der notariellen Urkunde und Einreichung beim Grundbuchamt noch rangbevorrechtigt eingetragen werden können.

### Ein interessanter Praxisfall: Gefahr für Schnäppchenjäger

Der Fehler, der in der obigen Entscheidung des Obersten Gerichtshofes dem Notar vorgeworfen wurde und der natürlich auch eine Haftung des den Erwerber beratenden Anwaltes nach sich ziehen würde, hätte ohne großen Aufwand vermieden werden können, wenn sowohl der Notar als auch der Rechtsanwalt sich an nachfolgende Hinweise gehalten hätte, die trotz eines in sich nicht perfekten Systems folgenschwere Fehler vermieden hätte.

In einem jüngsten Fall konnten wir einen Mandanten im letzten Moment davor retten, mehrere Millionen Euro zu verlieren. Bei unserer Mandantschaft handelt es sich um einen er-

---

<sup>15</sup> Alfonso Madrilejos: „Riesgos de la interconexión por fax entre notarías y registros de la propiedad“, Notario del Siglo XXI, Noviembre-Diciembre 2014,

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

fahrenen Immobilieninvestor, der in Deutschland und im europäischen Ausland seit Jahren erfolgreich notleidende Immobilien aufkauft. Nach dem Motto, wenn Blut auf den Straßen fließt, ergeben sich antizyklisch gute Einstiegschancen, widmete er sich mit einigen Geschäftspartnern dem krisengeschüttelten Immobilienmarkt in Spanien. Drei Immobilien waren sehr schnell identifiziert und eine Anwaltskanzlei wurde mit der Prüfung und der Vorbereitung der Verträge beauftragt. Da einer der Mandanten sich nicht sonderlich wohl aufgehoben fühlte, wurde unsere Kanzlei sprichwörtlich zwei Tage vor dem bereits anberaumten Notartermin mit einem Second-Opinion-Gutachten beauftragt. Wir erledigten sehr schnell unseren Prüfungsauftrag und kamen kurzum zu dem Ergebnis, dass die Objekte mit erheblichen rechtlichen Risiken verbunden waren und auch der Leumund der Verkäufer, die bereits Konflikte mit der spanischen Justiz hatten, nicht gerade zum Abschluss der Transaktion einlud. Wir rieten unmissverständlich von der Transaktion ab und wiesen darauf hin, dass weitere Prüfungen notwendig seien, die wegen der Zwei-Tagesfrist unmöglich vor dem Beurkundungstermin hätten fertig gestellt werden können. Unsere Mandantschaft wollte dieses scheinbar gute Geschäft (die Immobilien sollten zum hälftigen Verkehrswert erworben werden) sich indes nicht durch die Lappen gehen lassen und da auch der Hausanwalt grünes Licht gegeben hatte, wurde alles planmäßig für den Notartermin vorbereitet. Die Schecks wurden geordert und zwei Tage später saß man beim Notar. Da wir unseren Instinkt, dass es sich um einen Betrug handeln konnte, nicht zu den Akten legen konnten, beauftragten wir ohne Absprache mit dem Mandanten noch am gleichen Morgen als erste Bürohandlung einen aktuellen Grundbuchauszug. Im Rhythmus von zehn Minuten (!) wurde jeweils wieder ein neuer Auszug beantragt und eingesehen. Dies war und ist bedauerlicher Weise die einzige Möglichkeit festzustellen, ob nicht noch kurz vor der Beurkundung eine Zwischenverfügung beim Grundbuchamt eingereicht wurde. Welche Überraschung: Dem Grundbuchauszug um 13:45 h mussten wir dann entnehmen, dass einige Minuten zuvor ein Kaufvertrag über die gleichen Immobilien eingereicht worden war. Der Mandant hatte an diesem Tag einen Glückstag, da wir ihn im Moment der Unterschriftsleistung noch rechtzeitig auf seinem Handy erreichen konnten und die Transaktion gestoppt werden konnte. Anderenfalls wären einige Millionen verloren gewesen. Eigentum hätten die Mandanten nicht erworben. Seitdem beschäftigt der Fall die Gerichte.

## II. Überlegungen zur Person des Erwerbers

(Autor: Prof. Dr. Bert Kaminski)

### 1. Ausgangspunkt

Beim Erwerb einer Immobilie wird häufig – oft wie selbstverständlich – davon ausgegangen, dass die künftigen Nutzer oder diejenigen, die es zu einem entsprechenden Wohlstand gebracht haben und deshalb den Kaufpreis finanzieren, als Käufer der Immobilie auftreten. Dies hat unzweifelhaft den Vorteil, dass sie über „ihre“ Immobilie frei verfügen können und weitergehende Probleme im Vorfeld nicht entstehen.

#### **Beratungshinweis**

Diese oft als bequem und menschlich verständlich empfundene Situation sollte jedoch – nicht zuletzt vor dem Hintergrund der drohenden Haftung als Berater – den Blick auf naheliegende und deutlich **vorteilhaftere Gestaltungen** nicht versperren.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Bei näherer Betrachtung zeigt sich jedoch, dass eine solche Vorgehensweise sich als vorschnell und nachteilig erweisen kann. Stellt sich z.B. später heraus, dass aus ertragsteuerlichen oder erbschaftsteuerlichen Gründen eine andere Vermögenszuordnung vorteilhaft gewesen wäre, lässt sich diese Kaufentscheidung nicht ohne **zusätzliche Transaktionskosten** (wie z.B. die Grunderwerbsteuer<sup>16</sup>) beseitigen. Dies können z.B. auch Gebühren oder ggfs. auch ertragsteuerliche Belastungen sein. Um dies zu vermeiden, bietet es sich an, bereits vor dem Kauf über mögliche Alternativen nachzudenken.

### 2. Kauf durch potentielle Erben

Denkbar wäre, eine Immobilie nicht durch die „Senioren“<sup>17</sup> erwerben zu lassen, sondern durch die **jüngere Generation**. Hierbei kann ggfs. im Vorfeld eine Vermögensübertragung i.H.d. Kaufpreises vom „Senior“ auf den Jüngeren im Wege der Schenkung erfolgen. Dieser Vorgang löst zwar – vor (!) der Begründung einer zweiten Ansässigkeit – „nur“ im Inland ErbSt aus, sofern der Freibetrag nach § 16 ErbStG unter Berücksichtigung der Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG überschritten wird, hat aber den Vorteil, dass eine spätere Übertragung auf die nachfolgende Generation nicht notwendig ist und deshalb auch keine ErbSt ausgelöst wird. Zu diesem Zeitpunkt besteht zumindest infolge der Belegenheit der Immobilie im Königreich Spanien einerseits und des Wohnsitzes in Deutschland eine doppelte Erbschaftsteuerpflicht. Hinzu kommt, dass die künftigen Wertsteigerungen der Immobilie bereits auf Ebene der Erben entstehen, so dass diese nicht der ErbSt unterliegen. Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen die derzeitigen Marktverhältnisse für Immobilien im Königreich Spanien genutzt werden sollen, um einen Erwerb zu tätigen. Schließlich gab es in der Vergangenheit immer wieder Phasen, in denen jährlich sehr hohe Wertsteigerungen zu verzeichnen waren, während jüngst (mit Ausnahme von Mallorca) eine gewisse Konsolidierung eingetreten ist.

Denkbar wäre auch, die **Enkelkinder** als Erwerber auftreten zu lassen. Hierbei ist zu beachten, dass die Anforderungen an eine zivilrechtliche Wirksamkeit solcher Verträge erfüllt werden. Ist dies nicht der Fall, scheidet eine steuerliche Anerkennung schon dem Grunde nach aus.

#### Beratungshinweis

Solche Gestaltungen setzen voraus, dass die **Familienverhältnisse** so „geordnet“ sind, dass nicht davon auszugehen ist, dass es zwischen den Beteiligten zum Streit über die Immobilie kommen wird. Andernfalls droht möglicherweise nicht nur ein Vermögensverlust, sondern eine Störung des Familienfriedens, die ggfs. viel weitergehendere Auswirkungen haben kann.

Vor diesem Hintergrund ist besonders auf das **BMF-Schreiben vom 23.12.2010**<sup>18</sup> zu verweisen. Dieses ist zwar speziell zur steuerlichen Anerkennung von **Darlehensverträgen** ergangen, doch bilden die darin enthaltenen Regelungen verallgemeinerbare Grundsätze. Es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung deren Beachtung auch bei anderen schuldrechtlichen Verträgen zwischen **nahen Angehörigen** verlangen wird. Folglich lassen sich diese Grundsätze auf die vorliegend interessierenden Fragestellungen übertragen.

<sup>16</sup> Vgl. hierzu unter S. 72

<sup>17</sup> Dieser Begriff impliziert keine Wertung und soll die jeweils ältere Generation umfassen.

<sup>18</sup> BMF-Schr. v. 23.12.2010 – IV C 6 – S 2144/07/10004, BStBl I 2011, 37

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

### Beratungshinweis

Den Grundsätzen dieses Schreibens kommt auch dann besondere Bedeutung zu, wenn die Eltern den Kindern ein **Darlehen** gewähren, das diese verwenden, um eine spanische Immobilie zu erwerben.

Eine Anerkennung dem Grunde nach setzt eine **zivilrechtliche Wirksamkeit** und **tatsächliche Durchführung** entsprechend den getroffenen Vereinbarungen voraus. Hierbei ist – sofern **Minderjährige** beteiligt sind – insbesondere zu prüfen, ob die Bestellung eines Vormundes oder eines Ergänzungspflegers für das Kind erforderlich ist. Diese Frage ist sehr sorgfältig zu prüfen, weil die Finanzverwaltung sehr formalistisch vorgeht, und Fehler in diesem Bereich häufig dazu führen, dass die Vereinbarung als Ganzes in Frage gestellt wird. Allerdings wird auch in dem o.g. BMF-Schreiben darauf hingewiesen, dass die Nichtbeachtung zivilrechtlicher Formerfordernisse nicht alleine und ausnahmslos dazu führt, dass Vertragsverhältnisse steuerrechtlich nicht anzuerkennen seien. Allerdings sei die zivilrechtliche Unwirksamkeit des Darlehensvertrages ein besonderes Indiz gegen den vertraglichen Bindungswillen der Vertragsbeteiligten, das zur Versagung der steuerrechtlichen Anerkennung führen kann. Diese Auffassung steht in Übereinstimmung mit der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung.<sup>19</sup>

### Beratungshinweis

Mandanten sollten rechtzeitig darauf aufmerksam gemacht werden, dass ein Ergänzungspfleger **ausschließlich** verpflichtet ist, sein Handeln an dem **Wohl des Kindes** auszurichten.<sup>20</sup> Dies kann dazu führen, dass unterschiedliche Auffassungen entstehen, was dies konkret ist. So wäre etwa denkbar, dass der Ergänzungspfleger zur Finanzierung der Ausbildung des Kindes die Immobilie veräußern möchte, während die Eltern dies nicht wollen. Nach § 1630 Abs. 1 BGB erstreckt sich die elterliche Sorge nicht auf die Angelegenheiten des Kindes, für die ein Pfleger bestellt ist. Insoweit können die Eltern allenfalls durch Gewährleistung eines angemessenen Unterhalts und die Auswahl einer verständigen Person als Ergänzungspfleger mögliche Nachteile abwenden.

Die Rechtsprechung verlangt die Bestellung eines **Ergänzungspflegers und/oder eine vormundschaftsgerichtliche Genehmigung** für die steuerliche Anerkennung immer dann, wenn sie auch für die zivilrechtliche Wirksamkeit Voraussetzung sind.<sup>21</sup> Dies gilt speziell für minderjährige Kinder. Die folgende Übersicht fasst die wesentlichen Anwendungsfälle zusammen:

<b>Bestellung eines Ergänzungspflegers</b>	<b>Vormundschaftsgerichtliche Genehmigung</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>– Vornahme von Rechtsgeschäften mit sich selbst im Namen des Vertretenen (§ 181 BGB)</li><li>– Vertretung des Kindes durch Vater und Mut-</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>– Genehmigungspflicht für die Vertretung des Kindes durch die Eltern, bei denen ein Vormund nach § 1821 oder § 1822 Nr. 1, 3, 4, 8 bis 11 BGB der Genehmigung des</li></ul>

<sup>19</sup> Vgl. z.B. BFH v. 22.2.2007 – IX R 45/06, BStBl II 2011, 20 und BFH v. 12.5.2009 – IX R 46/08, BStBl II 2011, 24

<sup>20</sup> Vgl. *Diederichsen-Palandt*, BGB, § 1630 Rz 4, 72. Aufl., München 2013

<sup>21</sup> St. Rspr. vgl. z.B. BFH v. 31.10.1989 – IX R 216/84, BStBl II 1992, 506 (zum Nießbrauch) und BFH v. 23.6.1976 – I R 140/75, BStBl II 1977, 78 (zur Schenkung mit Darlehensaufgabe)

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

<p>ter, soweit nach § 1795 BGB (s.u.) ein Vormund von der Vertretung ausgeschlossen ist (§ 1629 Abs. 2 BGB)</p> <ul style="list-style-type: none"><li>– Ausschluss der Vertretung in den in § 1795 BGB genannten Fällen (insbesondere bei Rechtsgeschäften zwischen dem Mündel einerseits und dem Ehegatten bzw. Verwandten gerader Linie des Vormunds andererseits und bei besonders gesicherten Forderungen des Mündels gegenüber dem Vormund)</li><li>– in den Fällen der Ergänzungspflegschaft nach Maßgabe des § 1909 BGB</li></ul>	<p>Vormundschaftsgerichts bedarf (§ 1643 BGB)</p> <ul style="list-style-type: none"><li>– Vornahme von Grundstücksgeschäften i.S.d. § 1821 BGB durch den Vormund</li><li>– Vornahme eines im § 1822 BGB genannten Rechtsgeschäfts durch den Vormund</li></ul>
--	---

### Beratungshinweis

Hierbei wird davon ausgegangen, dass **deutsches Recht** zur Anwendung kommt, weil der Lebensmittelpunkt in Deutschland liegt und nur deutsche Staatsangehörige betroffen sind. Sollte dies anders sein, ist nach den Grundsätzen des internationalen Kollisionsrechts **ggfs. eine andere Rechtsordnung anzuwenden**, die möglicherweise abweichende Anforderungen für eine zivilrechtliche und steuerliche Anerkennung verlangt.

Außerdem ist darauf zu achten, dass eine **Trennung der Vermögens- und Einkunftssphären** der vertragsschließenden Angehörigen erfolgt. Hierbei ist insbesondere darauf hinzuwirken, dass die Zahlungen nicht den Charakter von Unterhaltsleistungen oder Entschädigungen für den Verzicht auf bestimmte erbrechtliche Ansprüche haben. Dies könnte etwa bei einer unentgeltlichen Nutzung durch Dritte der Fall sein, die als Entschädigung für einen Verzicht auf finanzielle Zuwendungen ein unentgeltliches Nutzungsrecht eingeräumt bekommen. Ferner dürfen diese Zahlungen **nicht den Charakter von Schenkungen** haben, weil sonst die Gefahr besteht, dass die Finanzverwaltung gleich mehrfach Schenkungen unterstellt. Diese könnten etwa in der Übertragung der Mittel zur Finanzierung an die erwerbenden Kinder und in der anschließenden unentgeltlichen Nutzungsüberlassung der Kinder an die Eltern liegen.

### Beratungshinweis

Dieses Problem wird praktisch relevant, wenn die Freibeträge nach § 16 ErbStG **überschritten** werden. Hierbei erweist sich als problematisch, dass nach § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG Eltern und Großeltern nur ein **Freibetrag** i.H.v. **100.000,00 Euro** gewährt wird. Infolge der Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG über einen Zeitraum von **10 Jahren** kann diese Grenze relativ schnell überschritten werden, gerade bei wertvollen Immobilien, die zu vergleichsweise hohen laufenden Mieten führen würden.

Außerdem müssen die Verträge zwischen Angehörigen dem **Fremdvergleich** genügen. Hierfür benennt die Finanzverwaltung in dem o.g. Schreiben vom 23.12.2010 als Vergleichsmaßstab die Vertragsgestaltungen zwischen Darlehensnehmern und Kreditinstituten. Dieser Maßstab dürfte sich auf andere schuldrechtliche Vereinbarungen entsprechend übertragen lassen. Vor diesem Hintergrund sind nach Verwaltungsauffassung bei Darlehensverträgen zwischen Angehörigen die folgenden **wesentlichen Vertragsinhalte** vorzusehen:

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

- Vereinbarung über Laufzeit,
- Art und Zeit der Rückzahlung,
- Entrichtung der Zinsen zu den Fälligkeitszeitpunkten und
- ausreichende Besicherung. Hierfür werden bankübliche Sicherheiten verlangt, also insbesondere eine dingliche Absicherung durch Hypothek oder Grundschuld. Bei anderen Sicherheiten (wie Bankbürgschaften, Sicherungsübereignung von Wirtschaftsgütern, Forderungsabtretungen sowie Schuldmitübernahme oder Schuldbeitritt eines fremden Dritten oder eines Angehörigen) wird darauf abgestellt, ob sie banküblich sind und ausreichende Vermögenswerte vermitteln.

Für **Mietverträge** folgt hieraus, dass diese den üblichen Anforderungen an solche Verträge genügen müssen. Dies gilt sowohl hinsichtlich der Höhe des Mietzinses, der Gestellung einer Kauti- on, der Kündigungsfristen sowie insbesondere möglicher Nebenpflichten. Hierbei kommt es ent- scheidend darauf an, wie die Nutzung ausgestaltet wird. Denkbar wäre z.B. eine alleinige dauer- hafte Nutzung durch den Mieter oder eine nur gelegentliche (z.B. für mehrere Woche). Danach richtet sich auch der als Vergleichsmaßstab heranzuziehende Vertrag zwischen fremden Dritten. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass nicht die in deutschen Verträgen üblichen Regelungen (etwa zu einer regelmäßigen Renovierung der Innenräume) übernommen werden können. Schließlich bildet das spanische Recht den Vergleichsmaßstab und nicht das deutsche.

### Beratungshinweis

Mandanten sollten besonders darauf hingewiesen werden, dass die **tatsächliche Durchführung dieses Vertrages** gegenüber der Finanzverwaltung **nachgewiesen** können werden muss. Hierbei erweist sich die Zahlung des Mietzinses als besonders heikel, weil deren Über- prüfung durch die Finanzverwaltung (insbesondere durch das Verlangen nach Vorlage von Kontoauszügen) recht einfach möglich ist. In diesem Zusammenhang ist auf die erweiterten Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO zu verweisen, so dass regelmäßig auch die Anfor- derung von Bankauszügen ausländischer Konten erfolgen wird. Hierbei ist wichtig, dass diese Zahlungen zu einer **tatsächlichen Entreichung des Mieters** führen. Dies setzt eine Zah- lung voraus, die wirtschaftlich nicht an den Mieter zurückgewährt wird. Barzahlungen von Mie- ten sind unter fremden Dritten ungewöhnlich und sollten deshalb unterbleiben. Schließlich könnte hierin ein Angriffspunkt für die Finanzverwaltung liegen.

Nach Auffassung des BMF sind diese Regelungen auch zu beachten, wenn Vereinbarungen zwi- schen **beherrschenden Gesellschaftern einer Personengesellschaft** und deren Angehörigen abgeschlossen werden. Andernfalls droht die steuerliche Nichtanerkennung der Vereinbarung. Hierbei beruft sich die Finanzverwaltung zutreffender Weise auf die höchstrichterliche Rechtspre- chung.<sup>22</sup>

Bei **wirtschaftlich voneinander unabhängigen volljährigen Angehörigen** kann auch nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Anerkennung trotz einer **Abweichung vom Fremdübli-**

<sup>22</sup> Vgl. BFH v. 18.12.1990 – VIII R 138/85, BStBl II 1991, 581 und BFH v. 15.4.1999 – IV R 60/98, BStBl II 1999, 524

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

**chen** erfolgen. Dies setzt voraus, dass die Darlehensmittel ansonsten bei einem fremden Dritten hätten aufgenommen werden müssen. Entscheidend ist, dass die getroffenen Vereinbarungen tatsächlich vollzogen werden, insbesondere die Darlehenszinsen regelmäßig gezahlt werden. Die Modalitäten der Darlehenstilgung und die Besicherung brauchen in diesen Fällen nicht geprüft zu werden.<sup>23</sup> Auch diese Grundsätze sind auf Mietverträge entsprechend übertragbar.

Hingegen wird eine steuerliche Anerkennung versagt, wenn die als Darlehen zu gewährenden Geldmittel geschenkt werden und eine **Rückgabeverpflichtung dieses Betrags als Darlehen** vereinbart wurde. Es fehlt an der tatsächlichen Verfügungsmacht des Darlehensgebers über die Mittel. In den folgenden – nicht abschließenden – Fällen wird die Abhängigkeit **unwiderlegbar** vermutet:

- Vereinbarung von Schenkung und Darlehen in ein und derselben Urkunde,
- Schenkung unter der Auflage der Rückgabe als Darlehen und
- Schenkungsversprechen unter der aufschiebenden Bedingung der Rückgabe als Darlehen.

In folgenden Fällen besteht eine vom Steuerpflichtigen **widerlegbare** Vermutung der Abhängigkeit:

- Vereinbarungsdarlehen<sup>24</sup>,
- Darlehenskündigung nur mit Zustimmung des Schenkers und
- Zulässigkeit von Entnahmen durch den Beschenkten zu Lasten des Darlehenskontos nur mit Zustimmung des Schenkers.

### Beratungshinweis

Es sollte sehr genau auf die im BMF-Schreiben vom 23.12.2010<sup>25</sup> genannten Kriterien geachtet werden. Schließlich lösen die als widerlegbar bezeichneten Fälle **praktisch eine Umkehr der Beweislast** aus. Hiermit ist der Nachteil verbunden, dass erst i.R.e. künftigen Überprüfung durch die Finanzverwaltung entschieden wird, ob die eigene Argumentation zur Widerlegung dieser Vermutung ihr Ziel erreicht. Da dies etliche Jahre nach Verwirklichung des Sachverhalts geschieht, ist hiermit für den Steuerpflichtigen ein nicht unerhebliches **Planungs- und Zinsrisiko** verbunden.

---

<sup>23</sup> Vgl. BFH v. 4.6.1991 – IX R 150/85, BStBl II 1991, 838 und BFH v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl II 2000, 393

<sup>24</sup> Bei einem Vereinbarungsdarlehen vereinbaren die Parteien, dass ein Geldbetrag, der aus einem anderen Grund geschuldet ist (z.B. einem Mietverhältnis), als Darlehen geschuldet sein soll, d.h. eine bestehende Geldschuld wird in eine Darlehensschuld umgewandelt. Der Erlass verweist hierzu auf § 607 Abs. 2 BGB. Allerdings ist diese Regelung zum 1.1.2002 durch die Schuldrechtsreform gestrichen worden. Auf Grund der Privatautonomie sind solche Vereinbarungen jedoch weiterhin zulässig.

<sup>25</sup> BMF-Schr. v. 23.12.2010 – IV C 6 – S 2144/07/10004, 2010/0862046, BStBl I 2011, 37

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

In Rz. 14 des Schreibens werden die Anforderungen für eine Widerlegung der Vermutung benannt. Danach müssen die Schenkung und das Darlehen **sachlich und zeitlich unabhängig** voneinander vereinbart worden sein. Außerdem muss die Schenkung zivilrechtlich wirksam sein. Ferner muss der Schenkende „endgültig, tatsächlich und rechtlich **entreichert** und der Empfänger entsprechend bereichert sein“. Hingegen genügt eine nur vorübergehende oder formale Vermögensverschiebung nicht<sup>26</sup>, um eine Widerlegung zu erreichen.

Allerdings bedürfen solche Gestaltungen einer genauen **Analyse der steuerlichen Vorteilhaftigkeit**. Schließlich stellt sich die Frage, ob künftig eine entgeltliche Nutzungsüberlassung der Kinder bzw. Enkelkinder erfolgt und ob hiermit steuerliche Konsequenzen verbunden sind.<sup>27</sup>

### 3. Kauf durch eine Gesellschaft

Der Erwerb durch die Kinder oder Enkel ist mit dem Nachteil verbunden, dass diese – früher oder später – die vollständige Verfügungsmacht über die Immobilie erlangen und deshalb Auseinandersetzungen über die künftige Nutzung entstehen können. Denkbar wäre auch, dass die Erwerber die Immobilie – früher oder später – verkaufen wollen (etwa weil zwischenzeitlich hohe Wertsteigerungen erzielt worden sind), während die ältere Generation weiterhin auf die Immobilien zugreifen können möchte und deshalb einen Verkauf ablehnt.

Vor diesem Hintergrund kann es sich anbieten, eine Gesellschaft zu errichten, die die Immobilie erwirbt. Hierin besteht ihr einziger Zweck, so dass etwa aus Haftungsgründen oder dgl. keine weiteren Nachteile für das Immobilienvermögen entstehen. Hierbei kann grundsätzlich eine deutsche oder eine spanische Gesellschaft gewählt werden. Denkbar ist auch, weitere Familienangehörige an dieser Gesellschaft zu beteiligen. Wie die späteren Ausführungen noch zeigen werden, können hierfür auch steuerliche Gründe sprechen. Allerdings wird sich auch zeigen, dass bei einer unentgeltlichen Überlassung an den Gesellschafter eine Besteuerung als verdeckte Gewinnausschüttung erfolgen kann, für die das Besteuerungsrecht in der Bundesrepublik Deutschland liegt.

#### a) Nutzung einer deutschen Gesellschaft

Wird die Immobilie in eine inländische Kapitalgesellschaft eingebracht oder ggfs. gleich von ihr erworben, führt der Tod des inländischen Gesellschafters nicht zu einer Belastung mit ErbSt im Königreich Spanien. Ursächlich hierfür ist – vorbehaltlich evtl. Sonderregelungen, die für reine Grundstücksverwaltungsgesellschaften bestehen –, dass kein erbschaftsteuerbarer Vorgang vorliegt.

Wird die Immobilie in eine ausländische Kapitalgesellschaft eingebracht, erfolgt allenfalls bei dieser eine Belastung mit lokaler ErbSt. In der Regel wird jedoch auf den Eigentümer abgestellt. Dies ist die Kapitalgesellschaft, die als solche nicht verstirbt. Insoweit wird nicht der Übergang der Immobilie der Besteuerung unterworfen, sondern der der Anteile an der Kapitalgesellschaft. Hiermit kann möglicherweise eine Berufung auf die Begünstigungen für Betriebsvermögen erfol-

---

<sup>26</sup> Vgl. BFH v. 22.5.1984 – VIII R 35/84, BStBl II 1985, 243; BFH v. 18.12.1990 – VIII R 138/85, BStBl II 1991, 581; BFH v. 4.6.1991 – IX R 150/85, BStBl II 1991, 838 und BFH v. 12.2.1992 – X R 121/88, BStBl II 1992, 468

<sup>27</sup> Vgl. hierzu eingehend auf S. 61 f.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

gen.<sup>28</sup> Bei solchen Gestaltungsansätzen dürfen jedoch die ertragsteuerlichen Folgen nicht übersehen werden.<sup>29</sup>

Hierbei kommen als mögliche Rechtsformen für eine solche Gesellschaft sowohl die GmbH als auch eine GmbH & Co. KG in Betracht. Allerdings ist dabei zu bedenken, dass die Kommanditgesellschaft i.d.R. zur (beschränkten) Steuerpflicht des Kommanditisten im Königreich Spanien führt. Insoweit wird keine umfassende Abschirmung gegen die lokale Besteuerung erreicht. Hinzu kommt, dass die Qualifikation einer rein vermögensverwaltenden Personengesellschaft für Zwecke des Abkommensrechts inzwischen auch nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung nicht zu abkommensrechtlichen Unternehmensgewinnen führt.<sup>30</sup> Daher erweist sich eine GmbH regelmäßig als vorzugswürdig.

### b) Nutzung einer spanischen Gesellschaft

Im Königreich Spanien bestand die Rechtsfigur der Immobiliengesellschaft „**Sociedad patrimonial**“. Sie führte zu erheblichen Vorteilen, wenn Immobilien hierüber gehalten wurden. Hierbei handelte es sich um eine herkömmliche spanische GmbH (= S.L., Sociedad de Responsabilidad Limitada), die sich dadurch auszeichnete, dass sie kein aktives Gewerbe betrieb, sondern lediglich der Verwaltung eigenen Vermögens diente. Hiermit waren vergleichsweise niedrige Steuersätze verbunden. Diese Regelungen sind jedoch mit Wirkung zum 1.1.2007 **abgeschafft** worden.

Unabhängig davon besteht die Möglichkeit, im Königreich Spanien eine **übliche S.L.** zu errichten und von dieser die Immobilie halten oder gleich erwerben zu lassen. Diese Gesellschaft wird nach deutschem Verständnis als Kapitalgesellschaft qualifiziert und verfügt über eine eigene Rechtsfähigkeit.

In diesem Zusammenhang kann auch überlegt werden, die Anteile an der S.L. nicht in einem deutschen Privatvermögen zu halten, sondern **über eine inländische GmbH**. Hiermit ist nicht nur der Vorteil verbunden, dass mehrere Gesellschafter an dieser inländischen Gesellschaft beteiligt werden können, ohne dass dies Auswirkungen auf die spanische Immobilie hat. Vielmehr wird damit die Voraussetzung geschaffen, um bei einer Veräußerung die Regelungen des § 8b Abs. 2 KStG nutzen zu können. Damit bleiben die Gewinne auf Ebene der deutschen GmbH – abgesehen von der 5 %-Pauschale nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG – steuerfrei und können für neue Investitionen genutzt werden. Allerdings kommt es zu einer erneuten Steuerbelastung, wenn eine Ausschüttung an natürliche Personen als „ultimative“ Gesellschafter erfolgt. Bei diesen sind dann das Teileinkünfteverfahren oder die Regelungen der Abgeltungsteuer anzuwenden. Auf Grund der Mutter-Tochter-Richtlinie darf bei einer Ausschüttung von der spanischen an die deutsche Kapitalgesellschaft keine Quellensteuer erhoben werden. Allerdings sind auch hier die laufenden Besteuerungskonsequenzen – auf die später noch ausführlicher eingegangen wird – nachteilig, weil aus deutscher Sicht eine vGA der S.L. an die deutsche GmbH vorliegt. Da diese in Spanien nicht der Besteuerung unterliegt, sind diese Dividenden bei der deutschen GmbH nicht nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei, was sich aus Satz 2 ergibt. Zugleich liegt eine vGA der

---

<sup>28</sup> Vgl. hierzu eingehend auf S. 61 f.

<sup>29</sup> Vgl. hierzu auf S. 160 f.

<sup>30</sup> Vgl. BMF vom BMF v. 26.9.2014, IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl I 2014, 1258

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

deutschen GmbH an ihren Gesellschafter vor, wenn eine unentgeltliche oder verbilligte Überlassung der Immobilie an ihn erfolgt.

### III. Besteuerung beim Erwerb

(Autor: Carlos Ramallo Pallast)

Im Nachfolgenden möchten wir einen kurzen Überblick über die steuerlichen Verpflichtungen geben, die sich von dem Moment des (notariellen) Erwerbs einer spanischen Immobilie, über die laufende Nutzung und bis zum Verkauf der Immobilie bzw. deren Vererbung spannen. Hier sind viele Sonderfälle zu berücksichtigen.

#### 1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (spanische Grunderwerbsteuer)

Ist Gegenstand des Vertrages die Übertragung einer Gebrauchtimmoblie oder eines Rechts an einer Immobilie, so fällt in Spanien Grunderwerbsteuer auf den Kaufpreis an. Diese Steuer wird in Spanien als Vermögensübertragungssteuer bezeichnet und ist der deutschen Grunderwerbsteuer vergleichbar. Der Steuersatz wird von den Gebietskörperschaften, den Comunidades Autónomas, den spanischen Ländern bestimmt und beträgt im März 2015:

Andalusien:	8-10 % (abhängig vom Beurkundungswert)
Balearen:	8-10 % (abhängig vom Beurkundungswert)
Kanarische Inseln:	6,5% Regelsteuersatz 7 % bei Übertragung im Rahmen einer Zwangsversteigerung
Katalonien:	10 %
Asturien:	8, 9 und 10 % (abhängig vom Wert)
Murcia:	8 %
Valencia:	10 %

Die Bemessungsgrundlage für die Steuer ist der Verkehrswert der Immobilie bzw. der tatsächlich bezahlte Kaufpreis, sollte dieser über dem Verkehrswert liegen. Unterverbriefungen sind daher in Spanien nicht mehr so leicht umsetzbar, wie es früher noch der Fall war. Liegt der deklarierte Kaufpreis unter dem Verkehrswert, so sind Überprüfungen der Transaktion durch das Finanzamt vorprogrammiert. Die Steuerbehörden werden dann in den meisten Fällen den Verkehrswert ermitteln und einen neuen Bescheid erlassen, so dass der Differenzbetrag nachentrichtet werden muss. Auch wenn unter besonderen Umständen, wie etwa anlässlich einer Zwangsversteigerung, eine Immobilie erheblich unter dem Verkehrswert erworben werden kann, berechnet sich die Grunderwerbsteuer allein nach dem Verkehrswert. Selbst wenn der Käufer nachweisen kann, dass ein geringerer Betrag gezahlt wurde, wird das spanische FA die ITP- Steuer nach dem Verkehrswert der Immobilie festsetzen.

In der Vergangenheit wurde immer wieder der Erwerb der spanischen Immobilie durch eine spanische GmbH oder AG (S.L. oder S.A.) empfohlen. Die Grunderwerbsteuer sollte so vermieden werden. Hier gilt es genau hinzuschauen:

Ist eine spanische GmbH oder AG bereits Eigentümerin einer spanischen Immobilie, so ist der Verkauf und die Übertragung der Anteile nicht mit Grunderwerbsteuer belastet, vorausgesetzt,

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

kein Gesellschafter oder Aktionär verfügt über mehr als 50 % der Anteile/Aktien. Erwirbt z.B. die Kleinfamilie Müller mit dem Vater A und Mutter B jeweils 49 % der Anteile und der Sohn C die restlichen 2 % an einer Immobiliengesellschaft, so wäre dieser Erwerb prinzipiell nicht mit Grunderwerbsteuer belastet.

Die Einschränkung folgt daraus, dass Art. 108 Ley Mercado de Valores (spanisches Kapitalmarktgesetz) der Steuerverwaltung das Recht einräumt, jedwede Gestaltung mittels Übertragung von Geschäftsanteilen an reinen Immobiliengesellschaften anzufechten, sofern der **Verdacht besteht, dass dies einen Gestaltungsmissbrauch darstellt und hierfür keine sonstigen, wirtschaftlichen nachvollziehbaren Gründen sprechen.**

### Beratungshinweis

Auch wenn die Rechtsprechung sich bisher eindeutig dahingehend ausgesprochen hat, dass die Umgehung und der subjektive Tatbestand der Umgehungsabsicht von der Finanzverwaltung nachgewiesen werden muss, sind Ihre Mandanten gut beraten, hier genauestens auf die Details Acht zu geben. Unter anderem muss sichergestellt sein, dass die Mittel zum Erwerb der Anteile bei jedem Gesellschafter vor der Transaktion zur Verfügung stehen. Insbesondere bei den Abkömmlingen eignen sich sehr gut die Freibeträge im deutschen Schenkungsteuerrecht, um diese Ausgangslage beweistechnisch rechtzeitig vorzubereiten.

Da die Beweislast eines Gestaltungsmissbrauchs (vergleichbar mit § 42 AO) bei der Finanzverwaltung liegt, müsste diese nachweisen, dass z.B. nicht jeder Gesellschafter zum Zeitpunkt des Erwerbs über die ausreichenden finanziellen Mittel verfügte oder die Immobilie z.B. ausschließlich von einem Gesellschafter genutzt wird. Art. 108 LMV sieht ferner innerhalb des Gesetzestextes eine weitere Umgehungsbestimmung vor. Sie betrifft Anteile, die ein Gesellschafter mittelbar durch zwischengeschaltete Gesellschaften halten kann. Z.B. hält Herr Schmidt an der spanischen GmbH „A“ 100 % der Anteile. Diese Gesellschaft von Herrn Schmidt ist wiederum zu 30 % an der Immobiliengesellschaft „B“ beteiligt. Herr Schmidt erwirbt später im eigenen Namen unmittelbar weitere 25 % der Anteile an der Immobiliengesellschaft „B“. Dieser nachträgliche Beteiligungserwerb von zusätzlichen 25 % ist mit Grunderwerbsteuer belastet, da nunmehr Herr Schmidt mit mehr als 50 % an der Gesellschaft beteiligt ist.

Hinsichtlich der Formvoraussetzungen sei noch erwähnt, dass nach Maßgabe des Art. 106.1 Ley de Sociedades de Capital, Gesetz über die Kapitalgesellschaften, der Verkauf und die Abtretung der Gesellschaftsanteile in öffentlicher Urkunde erfolgen muss. Der Oberste Spanische Gerichtshof hat indes in seinen Entscheidungen vom 14.4.2011 und 5.1.2012 nochmals hervorgehoben, dass ein Verstoß gegen dieses Formerfordernis nicht zur Folge hat, dass die Rechtswirkungen inter partes in einem privatschriftlichen Kauf- und Abtretungsvertrag aufgehoben werden. Positiv ausgedrückt: Solch ein Vertrag ist zwischen den Parteien umfassend gültig und entfaltet Rechtswirkungen zwischen ihnen

## 2. Spanische Umsatzsteuer (sog. IVA)

Wird Eigentum an einer fertig gestellten Immobilie als Erstbezug übertragen, so ist diese Transaktion umsatzsteuerpflichtig. Der Steuersatz richtet sich nach der Art der Immobilie, die erworben wird.

Wohnimmobilien und Garagen(-stellplätze), mit einer Obergrenze von zwei je Wohneinheit, werden mit 10 % auf den Kaufpreis besteuert. Für die VZ 2011 und 2012 wurde dieser Steuersatz als

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Förderprogramm für die notleidende Immobilienwirtschaft kurzzeitig auf 4 % reduziert. Handelt es sich um Wohnungen, die dem Sozialen Wohnungsbau unterstehen, so beträgt auch hier der Steuersatz 4 %. Auf den Kanarischen Inseln beträgt der Steuersatz (hier sprechen wir nicht von IVA, sondern von IGIC) 7 %. Für Wohnimmobilien, die vom Erwerber als Familienwohnheim genutzt werden und deren Kaufpreis den Betrag von 150.000 Euro nicht überschreitet, betrug der Steuersatz für das Jahr 2012 gar 2,75 %. 2013 wurde diese Tarifprivilegierung abgeschafft.

Für die restlichen Immobilien, insbesondere gewerbliche Immobilien, beträgt der Steuersatz derzeit 21 %. **Bemessungsgrundlage** der IVA und IGIC ist der **tatsächlich bezahlte** und beurkundete **Kaufpreis**. Im Gegensatz zur spanischen Grunderwerbsteuer wird bei der Umsatzsteuer **nicht der Verkehrswert** angesetzt. Eine Ausnahme von dieser Regel bilden allenfalls Sachverhalte mit Verrechnungspreisen zwischen nahestehenden Personen und Unternehmen. Für diesen Fall wird auch der Verkehrswert zu Grunde gelegt, und nicht der beurkundete Kaufpreis.

Transaktionen, die in Spanien umsatzsteuerpflichtig sind, unterliegen ferner einer zusätzlich anfallenden **Beurkundungssteuer**, dem sog. Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Der Zinssatz ist abhängig von der Festsetzung in jeder einzelnen spanischen Region/Land und bewegt sich in einer Spannbreite von 0,1 % bis maximal 2 %.

Bei der Umsatzsteuer ist der Bauträger, sei er als Unternehmen oder als Privatperson tätig, der Steuerschuldner. Zahlungsschuldner ist hingegen der Erwerber.

### IV. Sonderprobleme des infizierten Vermögens beim Erwerb einer Auslandsimmobilie

*(Autor: José Farré Español)*

#### 1. Was verstehen wir unter infiziertem Vermögen?

Hierfür bedarf es zunächst eines historischen Abrisses der gesetzgeberischen Entwicklung des Steuerstrafrechts in Spanien, damit wir diesen wichtigen Themenbereich auch im richtigen rechtspolitischen Kontext betrachten können. Wir können im Bereich des Steuerstrafrechts in Spanien drei große Etappen unterscheiden, die von einschneidenden Reformen eingeleitet wurden.

Die **erste wesentliche Änderung** wurde durch den Gesetzgeber im Jahre **1977** eingeführt, als erstmalig in Spanien die Steuerhinterziehung unter Strafe gestellt wurde. Zeitgleich wurde das bis dahin sakrosankte Bankgeheimnis abgeschafft. Trotz dieses neuen Instrumentariums, Steuervergehen in Spanien effizient zu verfolgen und strafrechtlich zu ahnden, ließen sich in den ersten Jahren nach der Gesetzesnovelle keine wesentlichen Änderungen in der Praxis feststellen. Steuerhinterziehung wurde weiter fleißig wie ein Volkssport praktiziert und auch von Seiten der Steuerprüfer galt seinerzeit noch das Verständnis, dass es sich um ein Kavaliersdelikt handelte. Die Notwendigkeit einer strafrechtlichen Ahndung hatte sich seinerzeit noch nicht in den Köpfen der Steuerprüfer und Politiker festgesetzt.

Diese lockere Praxis in der Verfolgung der Steuerhinterziehung spiegelt sich auch in den Zahlen wider. Bis zum Jahre 1985, d.h. obgleich bereits acht Jahre seit der Einführung der Steuerhinterziehung im spanischen Strafgesetzbuch vergangen waren, wurden nur drei Strafurteile gegen Steuerhinterzieher gefällt. Für alle anderen Personen, In- und Ausländer, änderte sich in diesen

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Jahren sehr wenig. Unterverbriefungen waren beim Immobilienerwerb die Regel und hierfür wurde fleißig und in hohen Mengen Bargeld über die Grenze nach Spanien gebracht. Hohe Summen nicht versteuerter Einkünfte aus der ganzen Welt wurden in spanische Immobilien investiert.

Auch wenn die gesetzlichen Bestimmungen, um die Hälfte der Bevölkerung in Spanien strafrechtlich zu verurteilen, bereits seit 1977 implementiert waren, änderte sich am mediterranem modus operandi sehr wenig. Schützenhilfe erhielten die Steuerhinterzieher sogar von den Prüfern der Finanzämter, die i.S.d. damals herrschenden Zeitgeistes selber noch tief in ihrem Herzen davon überzeugt waren, dass eine Steuerhinterziehung keine strafrechtliche Verfolgung und Verurteilung verdiene.

Spanien im Frühjahr 2015 hat nur noch sehr wenig gemeinsam mit dem Spanien Ende der 70er Jahre. Die Spanischen Finanzbehörden sind mit einem der effizientesten EDV-Systeme weltweit ausgestattet, das es ermöglicht, sowohl intern über Kontrollmitteilungen und Abgleiche, als auch extern durch Amtshilfe weitgehende Informationen über die Steuerpflichtigen zu erfassen und zu überprüfen. Die Steueridentifikationsnummer, die in Deutschland erst 2009 eingeführt wurde, existiert in Spanien bereits für juristische Personen seit 1975, für natürliche Personen seit 1985, seit mehr als 28 Jahren. Durch die extrem engmaschige Erfassung sämtlicher Rechtsgeschäfte und Zahlungsströme, bei denen in Spanien die Steuer-Identifikationsnummer angegeben werden muss – die sog. NIF Nummer für Inländer und die sog. NIE Nummer für Ausländer – verfügen die spanischen Finanzbehörden über eine langjährige Erfahrung in der Erfassung, Verprobung und dem Abgleich der Daten. Ein sehr ausgeklügeltes System der Kontrollmitteilungen ist Garant dafür, dass steuerlich nicht erklärte Sachverhalte schnell im System erkannt und verfolgt werden können.

Nicht zuletzt hat die gravierende Rezession, in der sich die spanische Volkswirtschaft seit 2007 befindet, erheblich dazu beigetragen, dass der Verfolgungsdruck gegen Steuerhinterzieher stark zugenommen hat und dieses Vorgehen der Behörden mittlerweile auch eine breite Unterstützung in der Bevölkerung findet. Diese neue Lage muss auch von deutschen Investoren berücksichtigt werden, die sich in der jüngsten Vergangenheit noch schnell von dem spanischen und mediterranen „laissez-faire“ in Steuerangelegenheiten haben anstecken lassen. Konnten Investoren in den 90iger Jahren noch davon ausgehen, dass Ersuchen deutscher Behörden auf Informationsaustausch bei den spanischen Behörden in den überwiegenden Fällen sehr schleppend beantwortet wurden, so müssen sie heute vielmehr davon ausgehen, dass spanische Finanzbehörden diese Amtshilfeersuchen effizient und schnell beantworten. In vielen Einzelfällen werden auch auf eigene Initiative der spanischen Behörden sog. Kontrollmitteilungen bei verdächtigen Transaktionen in Spanien an die deutschen Kollegen beim Bundeszentralamt für Steuern in Bonn weitergeben.

Nicht nur die legislativen Rahmenbedingungen haben sich in Spanien wesentlich verschärft, sondern auch die praktische Handhabung durch die Strafverfolgungsbehörden und die breite Unterstützung in der Bevölkerung, die diese neue Politik der eisernen Hand gegenüber inländischen und ausländischen Steuersündern wesentlich fördert.

In dieser Linie ist auch die Verschärfung der Rahmenbedingungen durch die **1989** erfolgte Einführung des Delikts der **Geldwäsche** im spanischen Strafgesetzbuch zu sehen. Galt dieses Delikt, wie in vielen anderen europäischen Ländern auch, von seiner Zielsetzung und seiner Anwendbarkeit zunächst nur für die Vortaten unter anderem aus dem Bereich der Organisierten Kriminalität, namentlich des BTM-Bereichs, wurde auch in Spanien in den Folgejahren der Vortatenkatalog erweitert und auf sämtliche Vergehen und Verbrechen erweitert, die mit einer Freiheitsstrafe von mindestens 6 Monaten geahndet werden können. Dies gilt in Spanien für fast alle

© Farré Español / Prof. Dr. Kaminski / Ramallo Pallast – Hamburg April 2015

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Deliktstypen des StGB. Ende der 80iger Jahre war es wieder einmal so, dass nur wenige kritische Beobachter diese Tendenz erkannten und eindringlich davor warnten, dass auch die seinerzeit noch als Kavaliersdelikt angesehene Steuerhinterziehung bald qualifizierte Vortat für die Geldwäsche sein würde.

Im Jahre **1995** wurde durch die **umfassende Reform** des gesamten spanischen **StGB** eine neue, zweite Etappe eingeläutet. Durch diese Reform wurden **sämtliche Eigentums- und Vermögensdelikte taugliche Vortaten einer Geldwäsche**. Die Täterschaft und Teilnahme an der Steuerhinterziehung wurde auch als Geldwäsche normiert mit der Folge, dass der Personenkreis, der in Spanien z.B. an einer Immobilientransaktion mit in Deutschland nicht versteuertem Geld beteiligt ist, sich auch einer Geldwäsche in Spanien strafbar macht. Die Strafbarkeit wurde somit auch in Spanien auf Fälle ausgedehnt, in denen der Vortäter selbst tätig wird. Die Details dieses Deliktstyps werden wir weiter unten aufzeigen.

In den Jahren der spanischen Immobilienblase, die durch immer höhere Spekulationsexzesse und schnellem Geld in den Jahren 1995 bis 2007 gekennzeichnet war, fühlte sich niemand durch die Reformen des StGB angesprochen. Selbst unter spanischen Kollegen galt die Annahme, dass dieser Deliktstyp nur für Terrorismus und Drogenbekämpfung geschaffen worden sei. Weit gefehlt. **Dass eine Unterverbriefung eine Geldwäsche in Spanien sein kann, hätte sich wohl kein deutscher Immobilieneigentümer denken können.**

Wenn die Rechtslage hinsichtlich der Steuerhinterziehung auch in Spanien bereits keinen „Spielraum“ mehr zulässt, sind die Risiken für den deutschen Erwerber oder Verkäufer einer Immobilie noch erheblich höher, dass er sich einer Geldwäsche strafbar macht. **Genau hier realisiert sich die Infizierung der erworbenen Immobilie bzw. des erhaltenen Verkaufspreises.**

Immobilien können in unterschiedlicher Form infiziert werden:

### Beratungshinweis

Weisen Sie Ihre Mandanten darauf hin, dass für den Fall, dass ein in Deutschland steuerpflichtiger Bürger in Spanien eine Immobilie mit in Deutschland nicht versteuertem Geld erwirbt, gleich ob er in Spanien mit dem Verkäufer eine Unterverbriefung vereinbart oder nicht, sich dieser wegen einer Geldwäsche in Spanien strafbar macht.

Spiegelbildlich stellt die Annahme des nicht versteuerten Geldes in Kenntnis der Umstände, dass es sich um Schwarzgeld handelt, für den Verkäufer ebenfalls eine Geldwäsche dar. Die Konsequenzen, sowohl in strafrechtlicher als auch in vermögensrechtlicher Hinsicht, können verheerend sein.

Die jüngste Rechtsprechung und die herrschende Meinung zum Deliktstypus der Geldwäsche bestätigen, dass deutsche Immobilienerwerber sich ungeahnten Risiken aussetzen oder in der jüngsten Vergangenheit ausgesetzt haben, da sie an einer Geldwäsche beteiligt waren.

So wie wir das Jahr 1977 in Spanien als einen Wendepunkt hinsichtlich der Strafbarkeit der Steuerhinterziehung bezeichnen können, bewerten wir das Jahr **2010 und die durch die neue konservative Regierung im Herbst 2012 erlassenen Reformen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung als einen weiteren wichtigen Meilenstein (3. Etappe)** in zweifacher Hinsicht:

a) Zum einen die Verschärfung des Strafrahmens, der Verfolgung und der

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Interpretation der Tatbestandsvoraussetzungen für die Annahme einer Steuerhinterziehung sowie z.B. auch die **Annahme einer unbeschränkten Steuerpflicht** in Spanien durch **Wohnsitzfiktion**. Verschärfung des Strafrahmens von 4 auf 5 Jahre. Ohne es zu ahnen, geraten deutsche Immobilieneigentümer verstärkt in das Visier spanischer Steuerprüfer.

- b) Zum anderen durch die Verschärfung der Auslegung der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen der Geldwäsche und der damit einhergehenden Beschlagnahme des Vermögens (Immobilien und Bankkonten), die sowohl auf der Käufer- als auch auf der Verkäuferseite drohen.

Spanien ist nicht mehr das folkloristische Land mit der mediterranen Großzügigkeit auch in steuerlicher Hinsicht. Die Zeiten haben sich geändert, auch in Spanien. Es ist erklärtes politisches Ziel, insbesondere seit der für Spanien mit verheerenden Konsequenzen seit Herbst 2007 herrschenden Wirtschaftskrise, Steuerhinterziehung mit einer Null-Toleranz-Politik zu bekämpfen. Die spanischen Finanzbehörden haben in personeller und sachlicher Hinsicht sehr stark aufgerüstet. Die spanischen Finanzbehörden gelten als eine der effizientesten Steuerbehörden weltweit. 100 Euro Mehreinnahmen durch Steuerprüfer etc. stehen nur 60 Cent Euro Kosten gegenüber. Nach den USA ist die spanische Finanzbehörde innerhalb der OECD die zweit effizienteste Steuerbehörde. Mit einer nunmehr fast monatlichen Frequenz werden in Spanien neue Gesetze verabschiedet, die der Bekämpfung und Verfolgung von Steuerhinterziehern gelten. Mitte April 2012 wurde bereits beschlossen, dass in Spanien Steuerpflichtige sämtliche Auslandskonten und sonstige Auslandsaktiva dem spanischen FA anzeigen müssen. Dies erfolgt über das Formular 720. Eine unterbliebene Deklaration von Vermögenswerten im Ausland ist sanktionsbewehrt und es wird die Fiktion aufgestellt, dass es sich um Schwarzgeld- Vermögen handelt, welches in den Dunstkreis der Geldwäsche gerät und damit auch in verjährungstechnischer Hinsicht nicht verjährt. Die Vermögensteuer sieht diese Verpflichtung per se seit Jahren für alle Vermögenswerte im Ausland vor. Barzahlungen an Berufsträger dürfen seit kurzem auch nur noch bis zu einer Summe von maximal 2.500 Euro (15.000 Euro Nichtresident) geleistet werden. Es wird ferner ernsthaft debattiert, die Verjährungsregelungen für die Steuerhinterziehungsdelikte neu zu regeln, wobei von vielen politischen Parteien verlangt wird, dass die Steuerhinterziehung keiner Verjährungsfrist mehr unterliegen soll. Steuerhinterziehung soll nicht mehr verjähren.

Als weitere Verschärfung dieser dritten Etappe sind die gesetzgeberischen Neuerungen zu nennen, die insbesondere durch das Gesetz 7/2012 eingeführt wurden. Seit 2013 wurde zum einen der Strafrahmen für Steuerhinterziehung und die Annahme einer erschwerten Steuerhinterziehung erheblich erweitert als auch die Verjährungsfristen verlängert. Dies werden wir weiter unten noch ausführlicher behandeln

## 2. Risiken für den Erwerber

Folgende **Risiken** ergeben sich für den **Erwerber** einer spanischen Immobilie:

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

- Wurde der Kaufpreis der Immobilie in Spanien insgesamt oder auch nur teilweise aus in Deutschland nicht versteuerten Mitteln bezahlt, so macht sich der Erwerber einer Geldwäsche in Spanien strafbar, wenn er die Umstände des seinerzeitigen bemakelten Erwerbs durch den Verkäufer kannte oder bei Aufbringung eines Mindeststandards an Sorgfaltspflicht hätte kennen müssen, Art. 301 CP.
- Diese rechtliche Qualifizierung gilt unabhängig davon, ob die Parteien eine Unterverbriefung vereinbart haben oder nicht. Wird auf den Kaufpreis die gesamt anfallende Grunderwerbsteuer bezahlt, so ist dies auch kein Strafausschließungsgrund für die Geldwäsche. Die Zahlungsmittel stammen aus einer tauglichen Vortat und dies wird bestraft. Auch wenn diese Fälle sich noch nicht in vielen Strafurteilen widerspiegelt haben, lässt sich in der täglichen Beratungspraxis feststellen, dass die Strafverfolgungsbehörden vermehrt in diese Richtung prüfen<sup>31</sup>.
- Wird nur ein Teil des Kaufpreises, der insgesamt oder nur zum Teil aus unversteuerem Geld stammt, notariell beurkundet, damit der Verkäufer somit seinen Gewinn i.R.d. Einkommensteuer geringer ausweisen kann, so kann sich der Erwerber neben der Geldwäsche einer Beihilfe zur Steuerhinterziehung – sowohl in Spanien als auch ggf. im Heimatland des Verkäufers, falls dort der Veräußerungsgewinn nach dem jeweiligen DBA auch der Einkommensteuer unterworfen wird – strafbar gemacht haben.
- In diesem Zusammenhang muss erwähnt werden, dass nicht wenige Immobilien in Spanien weiterhin dergestalt den Eigentümer wechseln, dass ein Teil des Kaufpreises über offshore Konten, z.B. in der Schweiz, am spanischen Fiskus vorbei transferiert wird. Dies erfolgt von den Beteiligten in naiver Unkenntnis der rechtlichen Konsequenzen, die diese Praxis sowohl im Heimatland als auch in Spanien mit sich bringen kann.
- Vereinbaren die Parteien einer Immobilientransaktion eine hohe Unterverbriefung, so kann sich auch eine Steuerstrafbarkeit im Bereich der hinterzogenen Grunderwerbsteuer bzw. in umsatzsteuerlicher Hinsicht für den Bauträger ergeben.

### 3. Risiken des Verkäufers

Für den **Verkäufer** stellen sich die Risiken wie folgt dar:

- Wird der Kaufpreis in der Notarurkunde geringer als er tatsächlich gezahlt wurde angegeben, so kann der ausländische Verkäufer sich einer Steuerhinterziehung in Spanien und ggf. in seinem Heimatland strafbar gemacht haben. Durch die Unterverbriefung wird sein Verkaufserlös offiziell geringer angegeben und mithin die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuerschuld in Spanien reduziert. Beträgt die hinterzogene

---

<sup>31</sup> Quelle: <http://www.diariodemallorca.es/mallorca/1541/juez-imputa-comprador-son-bunyola-blanqueo-dinero/265243.html>

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Steuerlast in Spanien **mehr als 120.000 Euro (je Steuerart)**, so ist eine Strafbarkeit gegeben, wobei die Annahme des vorsätzlichen Handelns bei Unterverbriefungen keine Schwierigkeiten bereitet. Es ist für die Strafbarkeit der Steuerhinterziehung unbedeutend, ob der Erwerber mit versteuertem Geld oder mit Schwarzgeld die Immobilie bezahlt.

- Hat der Verkäufer Kenntnis davon, dass der Erwerber die Immobilie mit nicht versteuertem Geld (insgesamt oder auch nur hinsichtlich eines Teils, z.B. des im Ausland zu zahlenden Differenzbetrages zwischen beurkundetem Kaufpreis und tatsächlich vereinbartem Preis) erwirbt und akzeptiert er dies durch Annahme des Geldes, so begeht er eine Geldwäsche in Spanien. Sollte keine Unterverbriefung erfolgt sein, was bei Fällen der Zahlung eines Teilbetrages des Kaufpreises in bar eher die Ausnahme sein sollte, so wird es in der Praxis sehr schwer sein, dem Verkäufer den Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit nachweisen zu können. Kann hingegen die Zahlung im Ausland mittels Offshore-Gesellschaften oder -Konten nachgewiesen werden, was aufgrund der verbesserten Amtshilfeermittlungsmöglichkeiten gerade mit Staaten wie der Schweiz und Luxemburg, nicht mehr selten ist, so ist der Vorsatz des Verkäufers kaum noch zu widerlegen.
- Wie der publizitätsträchtige Hore-Fall gezeigt hat, kann sich der Immobilieneigentümer auch während der Jahre, in denen er die Immobilien nur privat zu Urlaubszwecken nutzt, einer Steuerhinterziehung in Spanien strafbar machen. Bis 2008 und nun wieder für die VZ 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 gab und gibt es in Spanien noch eine Vermögensteuer, der nicht nur Steuerinländer, sondern auch Deutsche mit ihrem Immobilienvermögen in Spanien unterworfen waren und wieder sind. Auch die fiktiven Einkünfte im Rahmen der Einkommensteuer für den fiktiven Selbstnutzungsvorteil stellen eine tickende Zeitbombe für den Eigentümer dar. Neigt das spanische Rechtssystem darüber hinaus dazu, Nichtresidenten als unbeschränkt steuerpflichtig zu deklarieren, so sind die Risiken, eine Steuerstraftat in Spanien zu begehen, erhöht.

#### 4. Kriminalfall Mallorca: Die sog. Operation Blitz (operación relámpago)

Ein jüngster Ermittlungsfall der mallorquinischen Steuer- und Strafverfolgungsbehörden sorgte für großes Aufsehen, nicht nur auf Mallorca, sondern landesweit und auch im Ausland, u.a. in Deutschland<sup>32</sup>.

Eine bekannte Steuerkanzlei im Herzen Palma de Mallorca wurde in einer koordinierten Blitzaktion von Steuerprüfern aufgesucht und im Rahmen eines zuvor gerichtlich erlassenen Durchsuchungsbefehls wurden sämtliche Akten der Kanzlei beschlagnahmt und in Besitz der Ermittlungsbehörden gebracht. Was hatte diese Aktion ausgelöst?

---

<sup>32</sup> Artikel FAZ v. 27.8.2010 siehe [www.ramallopallast.com](http://www.ramallopallast.com)

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Im März 2007 hatte der Generalstaatsanwalt zur Bekämpfung der Korruption auf den Balearen eine 140 Seiten umfassende Strafklage gegen 24 Rechtsanwälte, Notare, Unternehmer und vorgeliebte Treuhänder aus dem In- und Ausland erhoben mit dem Vorwurf, einer bandenmäßigen Organisation zur Steuerhinterziehung und Geldwäsche anzugehören. Die Strafklage wurde durch den Geschäftsverteilungsplan dem Ermittlungsgericht Nummer 7 in Palma zugeteilt, dessen Vorsitzender Richter Antoni Garcia umgehend die Ermittlungen aufnahm.

Bereits am 26. April 2007 reisten 40 Beamte der Sondereinsatzgruppe der Wirtschaftsdelikte der Polizei und der Zentralen Steuerbehörde von Madrid nach Palma, um die Kanzlei vor Ort zu durchsuchen und sämtliche Akten in Besitz zu nehmen. Zeitgleich wurden die Notariate H und D in Palma sowie eine Zweigstelle der Kanzlei Banco Sabadell in der bekannten Einkaufsmeile Jaime III durchsucht. Der Einsatz wurde mit 11 Festnahmen beendet; 14 Personen wurden angeklagt.

Mehr als 800 Akten ausländischer Mandanten wurden in der Steuerkanzlei beschlagnahmt und zu weiteren Überprüfung in die Steuerbehörde Palma verbracht. Bereits nach kurzer Zeit wurden die ersten strafrechtlichen Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts auf Steuerhinterziehung und Geldwäsche gegen Mandanten der Steuerkanzlei eingeleitet. Im Frühjahr 2012 wurden bereits 4 Verfahren wegen Steuerhinterziehung mit einem Urteil abgeschlossen. Unter anderem wurde einer der Partner der Steuerkanzlei zu einer Freiheitsstrafe von 4 Jahren verurteilt. Sollte dieses Urteil nicht durch den Obersten Gerichtshof in Madrid aufgehoben werden, so müsste der verurteilte Steueranwalt seine Haftstrafe antreten, da eine Bewährungsstrafe nur bei einem Strafmaß unter 2 Jahren verhängter Freiheitsstrafe möglich ist.

Weitere Steuerverfahren in dieser „Operación Relámpago“ werden derzeit noch betrieben. Intensive Verhandlungen mit der Staatsanwaltschaft sind in fast sämtlichen Verfahren derzeit im Gange.

Das Vorgehen gegen die Steuerkanzlei markiert eine Trennlinie des Davor und des Danach in der Bekämpfung der Geldwäsche und der Steuerhinterziehung in Spanien. Was durch die Steuererfahnder und die Presse derzeit als Steuerbetrug qualifiziert wird, wurde vor 10 Jahren noch als legitimes Gestaltungsinstrument geduldet. Der größte Teil der Akten der Kanzlei wurden noch nicht überprüft. Es handelt sich bei vielen Akten um tickende Zeitbomben. Die betroffenen Mandanten schwanken derzeit zwischen der Überlegung, eine Selbstanzeige in Spanien und ggf. im Heimatland abzugeben oder auf die Verjährung der Ansprüche in Spanien zu hoffen. Ein gefährliches Spiel.

## V. Steuerhinterziehung und Geldwäsche

### 1. Steuerhinterziehung

Die derzeitige Fassung des Strafgesetzbuches wurde durch die Gesetzesreform im Jahre 2010 eingeführt, der wiederum die Ley Orgánica 5/2010 zugrunde lag.

Wesentliche Merkmale der Steuerhinterziehung in Spanien sind:

- Damit in Spanien eine Strafbarkeit tatbestandsmäßig erfüllt worden ist, muss der Steuerpflichtige insgesamt pro VZ einen Steuerbetrag von mehr als 120.000 Euro /je Steuerart! hinterzogen haben. Verkauft z.B. ein deutscher Immobilieneigentümer seine Finca auf Mal-

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

lorca und wird durch die Unterverbriefung 80.000 Euro Spekulationssteuer dem spanischen FA vorenthalten, so macht er sich keiner Steuerhinterziehung in Spanien strafbar. Es handelt sich um eine Ordnungswidrigkeit, die mit erheblichen Geldstrafen und Säumniszuschlägen geahndet wird. Mangels einer qualifizierten Vortat macht er sich auch keiner Geldwäsche in Spanien strafbar. Dies gilt auch für den Erwerber der Immobilie. Eine Strafbarkeit scheidet auch aus für den beratenden Anwalt und ggf. Steuerberater, die bei der Unterverbriefung eine Beihilfe geleistet haben.

- Das Tatbestandsmerkmal der 120.000 Euro als hinterzogener Steuerbetrag, das die Strafbarkeit von der Ordnungswidrigkeit in Spanien trennt, gilt für jeden Veranlagungszeitraum. Sollte ein Steuerpflichtiger „geschickt“ kalkulieren und jedes Jahr „nur“ 119.999 Euro Steuern hinterziehen, so scheidet eine Strafbarkeit aus und es wird auch kein besonders schwerer Fall angenommen. In diesen Fällen käme nur eine Ordnungswidrigkeit in Betracht. Wir wagen zu vermuten, dass es sich bei dieser Besonderheit des spanischen Rechtssystems wohl um ein Auslaufmodell handelt und bald auch kleinste Summen die Strafbarkeit begründen werden.
- Der „Freibetrag“ i.H.v. 120.000 Euro gilt darüber hinaus für jede Steuerart. Sollte der Steuerpflichtige gar Einkommensteuer und parallel hierzu Umsatzsteuer i.H.v. jeweils 119.999 Euro in einem Jahr hinterzogen haben, so bewegt er sich trotz der Duplizität weiterhin im strafrechtlich nicht sanktionierten Bereich.
- Diese Freigrenze gilt für sämtliche Steuerarten, mithin auch der Erbschaftsteuer. Auch lediglich in Spanien beschränkt Steuerpflichtige, wie etwa deutsche Immobilieneigentümer, die in Deutschland wohnen und nur in Spanien ein Feriendomizil ihr Eigentum nennen, kommen in den Genuss dieser Betragsgrenze, sofern sie ihren Steuerpflichten in Spanien nicht oder nicht umfassend nachkommen.
- Die Steuerhinterziehung setzt ein vorsätzliches Handeln voraus, wobei dolus eventualis ausreichend ist. Fahrlässig kann eine Steuerhinterziehung in Spanien nicht begangen werden, auch wenn einige Gerichte jüngst die Auffassung vertreten haben, dass Falschangaben in der Steuererklärung oder gar die Nichtabgabe der Erklärung bereits dolus eventualis begründen. Die Rechtsprechung ist in den letzten Jahren einer sehr extensiven Annahme eines bedingten Vorsatzes gefolgt mit der Folge, dass bei jedweder Steuervermeidung vorsätzliches Handeln, sei es auch durch bedingten Vorsatz, angenommen wird.
- Eine Steuerhinterziehung wird in diesem Zusammenhang bereits dann angenommen, wenn ein deutscher Erwerber, der in Spanien eine Immobilie von einem Nichtresidenten erwirbt, in Unkenntnis der Gesetzeslage nicht den gesetzlich vorgeschriebenen Einbehalt i.H.v. 3 % vornimmt und an das Finanzamt abführt. Voraussetzung für eine Strafbarkeit ist auch hier, dass der hinterzogene Betrag sich auf mehr als 120.000 Euro beläuft. Bedingter Vorsatz wird in Spanien von den Richtern bereits dann bejaht, wenn der Steuerpflichtige die Gesetze hätte kennen müssen, die eine Steuerpflicht begründen.
- **Strafrechtliche Verfolgungsverjährung** tritt nach fünf Jahren ein. Sollte die Grenzlinie von 120.000 Euro nicht überschritten worden sein, so beträgt die **ordnungsrechtliche Verjährung 4 Jahre**. Die Frist beginnt zu laufen mit dem Ablauf der Deklarationspflicht, der Abgabepflicht der jeweiligen Steuererklärung, die überwiegend in Spanien dem Selbstveranlagungsprinzip folgt.
- Seit dem Inkrafttreten des Gesetzes 7/2012 ist die Verjährungsfrist für Steuerhinterziehung in den nachfolgenden Fällen auf nunmehr **10 Jahre** erhöht worden:

© Farré Español / Prof. Dr. Kaminski / Ramallo Pallast – Hamburg April 2015

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

- a) wenn der Hinterziehungsbetrag über 600.000 Euro liegt;
- b) wenn die Steuerhinterziehung durch eine kriminelle Organisation gewerbsmäßig verübt wurde. Diese qualifizierenden Merkmale werden derzeit sehr weit ausgelegt, so dass bereits das kollusive Zusammenwirken von Mandant und Steuerberater die Annahme einer kriminellen Organisation durch die Staatsanwaltschaft in Spanien rechtfertigen kann;
- c) wenn die wahren wirtschaftlichen Berechtigten durch Treuhänder verschleiert werden sollen;
- d) die Einschaltung von „Territorien“ in der Absicht, die Herkunft des Steuerpflichtigen oder seiner finanziellen Mittel zu verschleiern. Insbesondere diese wenig konkretisierte Generalklausel bietet große rechtliche Unsicherheit, da es nicht das Gleiche ist, ein nicht deklariertes Bankkonto in Frankreich zu unterhalten (EU-Zinsrichtlinie, große Informationsaustauschklausel nach DBA) oder ein Konto auf den Cayman Islands dem spanischen Fiskus zu verheimlichen. Auch die „Verlängerung“ der Verjährungsfrist für nicht deklariertes Vermögen und/oder Bankguthaben in anderen EU-Mitgliedsländern stellt eine klare Verletzung des EU-Rechts dar und dürfte irgendwann einmal in weiter Zukunft vielleicht vom spanischen Verfassungsgericht kassiert werden.

Erschreckend, aber leider im Einklang mit vielen anderen steuerlichen Vorschriften, ist der Umstand, dass das neue Gesetz 7/2012 sich dahingehend ausschweigt, ob Steuerdelikte vor Inkrafttreten des Gesetzes im Januar 2013 noch unter die 5-jährige Verjährungsfrist fallen, oder selbiges Gesetz für alle Delikte gilt, die bei Inkrafttreten noch nicht verjährt waren. Bedauerlicherweise verstärkt sich in Zeiten starker wirtschaftlicher Krise die Tendenz, derartige Gesetzeslücken, die durch unausgeglichene Gesetze entstehen, die mit der heißen Nadel gestrickt wurden, auslegungstechnisch zu Gunsten der Staatskasse zu schließen. In den nächsten Monaten wird sicherlich eine sehr extensive gerichtliche Auslegungspraxis zugunsten einer 10-Jahresfrist das Panorama in Spanien noch weiter verdunkeln.

- „Kreative Gestaltungen“ durch Zwischenschaltung von Domizilgesellschaften in Steueroasen (sog. Scheinrechnungen für nicht erbrachte Leistungen etc.) können bei der Strafzumessung erschwerend zum Nachteil der Angeklagten berücksichtigt werden.<sup>33</sup>
- Erfolgt eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung in Spanien, so sind die Strafen:
  - e) Zahlung der hinterzogenen Steuern
  - f) Hinterziehungszinsen ab dem Moment des Ablaufs der Steuererklärungsfrist
  - g) Freiheitsstrafe von einem Jahr bis zu fünf Jahren
  - h) Hinzu kommen Strafgeelder i.H.d. einfachen bis zum sechsfachen Betrages der hinterzogenen Steuer
  - i) In der Lehre wird von einem nicht unbedeutenden Teil der Kollegen die Auffassung vertreten, dass nach Maßgabe des Art. 127.1 des spanischen StGB

---

<sup>33</sup> Auch dies ist keine Theorie, sondern bittere Realität z.B. für einen bekannten Steuerberater auf Mallorca, der für seine überwiegend ausländischen Mandanten bevorzugt Domizilgesellschaften eingesetzt hatte, um große Beträge bei Immobilientransaktionen an der spanischen Steuer vorbei in Steuerparadiese zu schleusen. Erstinstanzlich wurden erschwerende Umstände bei der Strafzumessung zu Grunde gelegt und die Höchstfreiheitsstrafe verhängt.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

(CP), auch die mit hinterzogenen Geldmitteln erworbenen Aktiva (Immobilienvermögen) eingezogen und zu Gunsten der Staatskasse verwertet werden können. Die Rechtsprechung ist bisher dieser Auffassung noch nicht gefolgt. Auszuschließen ist dies im Lichte der allgemeinen Verschärfung der Rahmenbedingungen für die nahe Zukunft indes nicht. Im Bereich der Geldwäsche ist dies bereits Standard.

- Steuerberater und Rechtsanwälte, die den Steuerpflichtigen bei der Transaktion in Spanien begleitet und beraten haben, werden in der jüngsten Rechtsprechung stets als Mittäter verurteilt, sofern der Mandant mit Unterstützung der Berufsträger dolos in Spanien Steuern hinterzogen hat. In den überwiegenden entschiedenen Fällen übersteigt das Strafmaß dieser Berufsträger als Teilnehmer gar das Strafmaß der Haupttäter.
- Auch wenn dies bisher noch nicht durch ein Urteil bestätigt worden ist, begeht der Erwerber, der mittels der Unterverbriefung dem Veräußerer behilflich ist, dessen Steuerschuld in Spanien um mehr als 120.000 Euro zu senken, eine Steuerhinterziehung durch Beihilfe in Spanien.
- 

## 2. Geldwäsche mit besonderer Berücksichtigung der Steuerhinterziehung als qualifizierte Vortat

Die derzeit gültige Fassung des Straftatbestands der Geldwäsche führt zurück auf das Jahr 2010 und die ley orgánica 5/2010. Parallel hierzu rundet das Gesetz 10/2010 vom 28. April 2010 zur Prävention vor Geldwäsche und der Finanzierung des Terrorismus den Tatbestand der Geldwäsche ab.

Aus beiden Gesetzeskörpern lässt sich entnehmen:

- Eine Steuerhinterziehung ist wie in Deutschland taugliche, qualifizierte Vortat einer Geldwäsche. Der Täter einer Steuerhinterziehung ist auch in Spanien tauglicher Täter der sich anschließenden Geldwäsche.
- Sollten noch Restzweifel bestanden haben, so sei darauf hingewiesen, dass auf EU-Ebene derzeit intensiv an einer neuen Geldwäsche- Richtlinie und - Verordnung gearbeitet wird, die das Delikt der Geldwäsche noch weiter verschärfen wird. Es wird eindeutig ausgedrückt, dass die Steuerhinterziehung auch bei direkten Steuern (ESt) taugliche Vortat einer Geldwäsche ist. Mehr Informationen unter:

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/payments/transfers/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/payments/transfers/index_en.htm)

- Eine Geldwäsche wird auch dann begangen, wenn der Steuerhinterzieher mit seinem „Schwarzgeld“ in Spanien Vermögenswerte erwirbt. Die Strafbarkeit dieser Form der direkten Geldwäsche wurde unlängst durch die Urteile des Obersten Gerichtshofes in Madrid Nr. 313/2010 vom 8.04.2010 und 309/2010 vom 31. März bestätigt.
- Einer Geldwäsche macht sich jeder strafbar, der im Prozess des „Waschens“ beteiligt ist. Dies gilt somit auch für die Person, die einer Unterverbriefung zu-

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

stimmt und hieran mitwirkt.

- Geldwäsche kann durch (bedingten) Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit begangen werden.
- Auch wenn die spanische Gesetzeslage nicht eindeutig ist, spricht die überwiegende Meinung dafür, dass Geldwäsche nur durch den Erwerb von Aktiva als taugliche Tatobjekte begangen werden kann. Einer Geldwäsche macht sich mithin strafbar, wer mit nicht versteuertem Geld z.B. ein Fahrzeug, Kunstwerke oder Immobilien erwirbt. Eine Geldwäsche soll tatbestandlich mangels tauglicher Tatobjekte nicht vorliegen, wenn die gleiche Person ihre Geldmittel nur für die täglichen Ausgaben in Spanien ausgibt, z.B. Restaurant- und Supermarktrechnungen hiervon begleicht. Gleiches gilt, wenn er z.B. seine Berater hiervon bezahlt oder Mietzahlungen auf eine Immobilie leistet.
- Freiheitsstrafe zwischen sechs Monaten und sechs Jahren.
- Eine Geldstrafe i.H.d. dreifachen Betrages des „gewaschenen“ Vermögens wird verhängt.
- Risiko (nicht in allen Fällen) der Konfiszierung der Immobilie oder der aus der Geldwäsche stammenden Geldmittel.
- Handelt es sich um eine Steuerhinterziehung als qualifizierte Vortat, so kann die Freiheitsstrafe maximal 3 Jahre betragen.
- Eine Straftat wird stets dann in Spanien begangen, wenn das Objekt der Geldwäsche in Spanien belegen ist. Dies gilt unabhängig davon, woher die Mittel stammen und wo der Täter ansässig ist.
- Die Qualifizierung der tauglichen Vortat einer Geldwäsche als Straftat bestimmt und bemisst sich ausschließlich nach spanischem Recht.
- Es ist für die Annahme einer Geldwäsche nicht erforderlich, dass zuvor ein Gericht über die Vortat, aus denen die Geldmittel für die Geldwäsche stammen, strafrechtlich geurteilt hat. Es ist ausreichend, wenn deren Tatbestandsvoraussetzungen für eine Annahme eines Delikts objektiv angenommen werden und mithin die Vortat hinreichend konkretisiert festgestellt ist. Im Rahmen einer Strafverteidigung muss dann ggf. nachgewiesen werden, dass z.B. die Vortat einer Steuerhinterziehung nicht gegeben ist.
- Die EU-Kommission wird in Kürze die 4. Geldwäscherichtlinie verabschieden, so dass letzte Zweifel, ob die (eigene) Steuerhinterziehung taugliche Vortat einer Geldwäsche sein kann, hierdurch ausgeräumt sein dürften. Die Einbeziehung von Steuervergehen als Vortaten einer Geldwäsche soll danach für sämtliche EU-Mitgliedsstaaten gewährleistet werden.

### 3. Rechtschaos in Spanien

Das spanische Rechtssystem und insbesondere die steuerrechtlichen Bestimmungen bieten deutschen Investoren höhere Risiken als sie dies aus Deutschland gewohnt sind. Die Gründe liegen in folgenden Besonderheiten des spanischen Rechtssystems:

- Sinn und Zweck der Strafe bei der Steuerhinterziehung. Im Gegensatz zum deutschen Steuerstrafrecht verfolgt das spanische Sanktionssystem nicht nur die nachträgliche Begleichung der Steuern, die Verurteilung des Täters, sondern auch die Verhängung sehr hoher Geldstrafen im Sinne der Vergeltungstheorie. Es wird neben der Freiheitsstrafe stets im Strafurteil das Ziel verfolgt, die Steuerschuld geltend zu machen und darüber hinaus **Geldstrafen** bis zu einer Höhe des **sechsfachen Betrages der hinterzogenen Steuer** zu verhängen. Die Geldstrafe wird gegenüber sämtlichen Tätern und Teilnehmern ausgesprochen, so dass es nicht selten ist, dass bei Täterschaft und Teilnahme der zwölfwache Betrag der hinterzogenen Steuer auch noch als Geldbuße zu zahlen ist.
- Bedauerlicherweise hat diese Tendenz dazu beigetragen, dass in der jüngsten Vergangenheit die Verhängung einer den sechsfachen Betrag des hinterzogenen Geldes ausmachenden Geldstrafe im Gegenzug zur Vermeidung einer Freiheitsstrafe als bewährtes Druckmittel von der Staatsanwaltschaft benutzt wird.
- Der jüngste Steuerfall des Weltfußballers des FC Barcelona Messi (Juni 2013) und der Fall der Eheleute Hore (2012), der in den spanischen Medien bereits für großes Aufsehen gesorgt hat, sind ein Beweis dafür, dass es den spanischen Strafverfolgungsbehörden nicht primär um die strikte Anwendung des Gesetzes geht. Die Androhung einer empfindlichen Freiheitsstrafe ist ein probates Druckmittel für die Verständigung auf eine Geldbuße i.H.d. sechsfachen Steuerbetrages anstelle einer langjährigen Freiheitsstrafe.
- Erschwerend kommt hinzu, dass in nicht wenigen Verfahren, die wegen des Verdachts auf Steuerhinterziehung eingeleitet und abgeschlossen werden, das spanische Steuer(straf-)recht rechtsfehlerhaft angewendet wird. In dieser Linie stehen z.B. die Strafurteile, in denen rechtsfehlerhaft eine unbeschränkte Steuerpflicht in Spanien angenommen wurde, auch wenn der Angeklagte seinen gewöhnlichen Aufenthalt in einem anderen Land hatte oder gar die Abzugsfähigkeit von Kosten für die Ermittlung des hinterzogenen Steuerbetrages nicht berücksichtigt wurde. So wurde vermieden, dass der hinterzogene Steuerbetrag nicht unter der Schwelle von 120.000 Euro lag und eine Ordnungswidrigkeit ausschied. Eine bewusst fehlerhafte Auslegung der Gesetze führt dazu, dass bloße Ordnungswidrigkeiten in der spanischen Rechtssystematik kriminalisiert werden und in einem Strafurteil münden.
- Die ursprüngliche Kodifizierung der Steuerhinterziehung im Jahre 1977 (2 Millionen Peseten – ca. 12.000 Euro) war ausgewogener und bot den Beteiligten größere Rechtssicherheit. So war sichergestellt, dass die Steuererwaltung erst dann eine Akte mit einer Anklageschrift an die allgemeinen Strafgerichte abgeben durfte, wenn zuvor die Höhe der hinterzogenen Beträge genau festgestellt worden war und dieser Bescheid als Verwaltungsakt in Rechtskraft er-

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

wachsen war. Hierdurch wurde sichergestellt, dass die spezialisierten Spruchkörper der Finanzgerichte zuvor die Vorfrage, ob die hinterzogenen Steuern tatsächlich über seinerzeit 2 Mill. Peseten (ca. 12.000 Euro) lagen, abschließend geklärt vorfanden und sie keine eigenen Berechnungen mehr anstellen mussten. Die Steuergesetze wurden transparenter und rechtsfehlerfreier angewendet und dies trug wesentlich zur Rechtssicherheit bei. Die Strafgerichte hatten dann nur noch darüber zu entscheiden, ob der Angeklagte die Steuern vorsätzlich hinterzogen hatte oder vielleicht ein Strafausschließungsgrund vorlag. Heute entscheiden im Steuerrecht nicht ausgebildete Strafrichter darüber, ob in abgabentechnischer Hinsicht eine Verkürzung der geschuldeten Steuern vorliegt. Der Oberste Gerichtshof in Madrid hat in seinem Urteil vom 20.1.2006 die Kompetenz und Unabhängigkeit der Strafrichter von möglichen Voten und Stellungnahmen der Finanzbehörden bejaht.

- Die Fehler in der Rechtsanwendung spanischer Strafrichter häufen sich exponentiell, sobald internationalsteuerrechtliche Sachverhalte vorliegen und Nicht-Residente angeklagt werden. Dies liegt unter anderem darin begründet, dass die strafrechtliche Ausbildung in Spanien sich vornehmlich mit Kapitalverbrechen beschäftigt und deshalb auch bei unterstellten guten Absichten die Defizite in der Ausbildung zu rechtsfehlerhaften Urteilen führen. Oftmals werden Schuldige freigesprochen<sup>34</sup> und Unschuldige verurteilt<sup>35</sup>.
- Erschwerend kommt die jüngste Tendenz hinzu, vermögende Immobilieneigentümer mit mehreren Objekten in Spanien steuerlich ansässig zu deklarieren und hierdurch eine erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht zu konstruieren. Das spanische Steuerrecht kennt neben dem Wohnsitz und dem gewöhnlichen Aufenthalt für die Qualifikation einer unbeschränkten Steuerpflicht auch noch das Element des Schwerpunkts, des Kerns der wirtschaftlichen Interessen. Gerade in diesem letzten Anknüpfungspunkt für die Annahme einer unbeschränkten Steuerpflicht herrscht sehr viel Unsicherheit und Konfusion. Bedauerliche Folge ist ein erhöhtes Risiko für wohlhabende Ausländer, die in Spanien hohe Vermögenswerte besitzen<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup> Wie durch das Urteil 546/2010 des Strafsenats Nr. 17 von Madrid vom 25.1.2011 geschehen. Ein Kolumbianer wurde auf offener Straße im fahrenden Fahrzeug angeschossen, wobei es sich mutmaßlich um eine Abrechnung unter Bandenmitgliedern handelte. In seinem Fahrzeug wurden im Kofferraum 600.000 Euro in bar gefunden. Es erfolgte überraschenderweise ein Freispruch vom Vorwurf der Geldwäsche und der Steuerhinterziehung.

<sup>35</sup> Urteil 220/2010 des Strafgerichts Nr. 4 von Palma de Mallorca vom 30.5.2010. In diesem Verfahren wurde ein Angeklagter wegen Steuerhinterziehung verurteilt, nachdem zuvor vom Gericht die Anknüpfungspunkte für die Annahme eines spanischen Wohnsitzes rechtsfehlerhaft angewandt wurden, Werbungskosten nicht berücksichtigt wurden und ein falscher Steuersatz der Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt wurde. Dies führte dazu, dass der Angeklagte nach Auffassung des Gerichts knapp über 120.000 Euro an Steuern hinterzogen hatte, wobei die Literatur den Steuerbetrag, der in diesem Fall hinterzogen wurde, maximal auf 38.629 Euro bezifferte und somit eine Ordnungswidrigkeit annahm. Die rechtsfehlerhafte Anwendung der Steuergesetze durch einen Strafrichter führte in diesem Fall zu einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung.

<sup>36</sup> Die Staatsanwaltschaft auf Mallorca hat das vermögende Ehepaar Hore als unbeschränkt steuerpflichtig in Spanien qualifiziert, obgleich ein nachgewiesener Wohnsitz in UK gegeben war. Die Fiktion des Wohnsitzes in Spanien seitens der spanischen Strafverfolgungsbehörden führte zu einer Festsetzung erhöhter Steuern nach dem Welteinkommensprinzip. Nach langwierigen Verhandlungen mit der Staatsanwaltschaft

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

- Obige Ausführungen zeigen, dass die Rechtssicherheit in steuerstrafrechtlicher Hinsicht in Spanien nicht sehr hoch ausgebildet ist und Investoren mit ihren Beratern sehr gut beraten sind, sich diesen Problemfeldern im Vorfeld zu widmen.

### **Beratungshinweis**

Vorsicht mit dem sog. núcleo de intereses económicos, dem Schwerpunkt der vermögensrechtlichen Interessen.

Insbesondere in den letzten Jahren häufen sich die Verfahren, in denen die spanische Staatsanwaltschaft bei vermögenden Investoren, die nicht unbedeutendes Immobilieneigentum in Spanien besitzen, über die Fiktion des Schwerpunkts der wirtschaftlichen Interessen eine unbeschränkte Steuerpflicht in Spanien begründet. Ziel ist es, auf der Grundlage des Welteinkommensprinzips ausländische Investoren mit ihren weltweiten Einkünften in Spanien zu besteuern.

Da die Besteuerung für unbeschränkt Steuerpflichtige, z.B. bei den Einkünften aus VuV, höher ist als bei nicht Residenten, ergibt sich durch die Umqualifizierung des Gebietsfremden in einen Steuerinländer nicht nur eine erhöhte Steuerlast, sondern auch noch die Gefahr, dass wegen der erhöhten Summe, für die keine Steuer in Spanien bezahlt wurde, eine strafbare Steuerhinterziehung angenommen wird.

Insbesondere umfangreiches Immobilieneigentum in Spanien ist nach dem spanischen EStG (Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) beliebter Anknüpfungspunkt, auch Steuerausländer, die z.B. nachweisbar ihren gewöhnlichen Aufenthalt und ihren Wohnsitz in Deutschland haben, da sie sich dort z.B. 300 Tage im Jahr aufhalten, in Spanien der unbeschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen.

Nach dem spanischen EStG wird eine unbeschränkte Steuerpflicht durch zwei Anknüpfungsmkmale begründet:

- Gewöhnlicher Aufenthalt von mehr als 183 Tagen in Spanien.
- Beträgt der gewöhnliche Aufenthalt weniger als 183 Tage im Jahr, so ist ausreichend, dass der Steuerpflichtige in Spanien den Schwerpunkt, die Basis seiner wirtschaftlichen und finanziellen Interessen, sei es unmittelbar oder mittelbar, hat.

Ein deutscher Investor, der z.B. in Deutschland nur eine kleine Eigentumswohnung mit einem Verkehrswert von 200.000 Euro besitzt, in Spanien dafür aber zwei Hotelanlagen auf den Kanarischen Inseln als sein Eigentum betreibt, kann in Spanien als unbeschränkt Steuerpflichtiger betrachtet werden, auch wenn er sich überwiegend in Deutschland aufhält.

---

wurde letztlich die Anklage fallen gelassen gegen Zahlung einer Geldstrafe von mehr als 10 Millionen Euro. Das Ehepaar Hore musste abwägen zwischen dieser Geldstrafe und einem Strafverfahren über mehrere Instanzen, in dem die Staatsanwaltschaft 90 Jahre Freiheitsstrafe verlangt hatte. Wenige Investoren möchten über Jahrzehnte in Spanien bis zum Obersten Gerichtshof ein Verfahren wegen Steuerhinterziehung durchfechten und notfalls sogar in Strassburg Rechtsschutz suchen.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

In der Praxis wendet der spanische Fiskus eine Umkehr der Beweislast an mit der Folge, dass der deutsche Investor nachweisen muss, dass die außerhalb Spaniens liegenden Aktiva die spanischen Aktiva übersteigen.

In Spanien muss der Steuerpflichtige mithin nachweisen, dass sein Auslandsvermögen um mehr als die Hälfte der spanischen Aktiva übersteigt. Kann oder will er diesen Beweis nicht führen, so gilt in Spanien die Fiktion der unbeschränkten Steuerpflicht kraft der wesentlichen wirtschaftlichen Interessen.

Art. 4.2.a) des neuen DBA Spanien soll zumindest in der Theorie derartige Konflikte bei mehreren Wohnsitzen in beiden Vertragsstaaten lösen. Hiernach gilt:

Ist nach dieser Vorschrift eine Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie in dem Vertragsstaat als ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) besitzt.

Aus der Lektüre des DBA-Textes ergibt sich, dass das DBA- Spanien nicht von großer Hilfe für die Lösung dieses Konflikts ist. Besitzt der Deutsche Immobilieneigentümer gar eine Luxusimmobilie in erster Meereslinie und wohnt er in Deutschland noch in seiner seinen Kindern übertragenen Villa unter Einräumung eines Nießbrauchsrechts, so wird die spanische Finanzverwaltung, die sich nicht durch eine strikte Anwendung der DBA-Vorgaben charakterisiert, eine unbeschränkte Steuerpflicht in Spanien annehmen.

## VI. Die ungelösten Probleme der Selbstanzeige in Spanien

*(Autor: José Farré Español)*

Oftmals befinden sich betroffene Immobilieneigentümer in einer regelrechten Zwickmühle. Wie sollen sie sich in Spanien verhalten, wenn die Gefahr besteht, dass der Erwerb oder Verkauf mit nicht versteuertem Geld, der oftmals sogar in Steueroasen finanziert oder abgewickelt wurde, aufgedeckt werden kann? Die „operación relámpago“ in Palma verdeutlicht eindrucksvoll, dass jederzeit Zufallsfunde durch die Steuerbehörden möglich sind. Ermittlungen werden eingeleitet und innerhalb von wenigen Wochen können die ersten Anklagen bereits zugestellt sein. Aber auch dann, wenn die Immobilie mit versteuertem Geld bezahlt wurde, bestehen Risiken, wenn die Parteien eine Unterverbriefung vereinbart haben und hierdurch einer der Beteiligten eine Steuerhinterziehung in Spanien begangen hat.

Soll der Weg in die Legalität durch eine Selbstanzeige gegangen werden? Welche Konsequenzen hat dies für die steuerliche Situation im Wohnsitzstaat, wenn die spanischen Kollegen eine Kontrollmitteilung an das Heimatfinanzamt schreiben? Schweigt man lieber und hofft auf den Eintritt der Verjährung in Spanien und in Deutschland? Was geschieht mit der Geldwäsche, wenn eine Selbstanzeige wegen Steuerhinterziehung in Spanien abgegeben wird? Erstreckt sich die Selbstanzeige wegen Steuerhinterziehung auch auf die Geldwäsche oder muss hier gesondert etwas veranlasst werden? All dies sind Fragen, mit denen sich Betroffene und ihre Berater auseinandersetzen müssen.

Wir wollen kurz die Rahmenbedingungen der möglichen Alternativen und deren Besonderheiten aufzeigen:

© Farré Español / Prof. Dr. Kaminski / Ramallo Pallast – Hamburg April 2015

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Jeder Fall bedarf einer individuellen Überprüfung. Es ist nicht dasselbe, wenn eine Immobilie z.B. von einem Deutschen erworben wird, der einen Teil des Kaufpreises aus unversteuertem Geld an den spanischen Verkäufer übergibt, der seinerseits keine Probleme mit dem Finanzamt hat, verglichen mit dem Fall, wo der Verkäufer bereits mit einer Steuerprüfung zu kämpfen hat. Anders ist auch der Fall zu beurteilen, wenn ein Deutscher von einem anderen Deutschen eine Immobilie auf Mallorca erwirbt, einen Teil des Kaufpreises wiederum aus nicht versteuertem Geld bestreitet und der Verkäufer bereits in Deutschland Probleme mit seinem Heimatfinanzamt hat.

Bei Immobilientransaktionen müssen stets die beiden Seiten der Medaille berücksichtigt werden: Eine Selbstanzeige des Verkäufers schafft nur Straffreiheit für denjenigen, der sie abgegeben hat. Sie kann ferner Konsequenzen für die andere Partei haben, die in Unkenntnis der Selbstanzeige seines Vertragspartners untätig geblieben ist. Die Selbstanzeige wegen Steuerhinterziehung führt auch nicht automatisch zu einer Straffreiheit wegen Geldwäsche.

### **Beratungshinweis**

Die Empfehlung muss auf jeden Fall lauten für jeden Erwerber oder Verkäufer einer spanischen Immobilie, die Transaktion von Spezialisten in Spanien und im Heimatland prüfen zu lassen dahingehend, ob mangels einer noch nicht eingetretenen Verjährung latente Risiken in Spanien und im Heimatland wegen möglicher Kontrollmitteilungen über die Grenze hinweg bestehen.

Aus der Perspektive einer Steuerhinterziehung in Spanien, die z.B. durch den Verkäufer durch eine Unterverbriefung begangen wurde, an der der Erwerber in Kenntnis der steuermindernden Umstände mitgewirkt hat, gibt es nur den Weg zurück in die Legalität über die Selbstanzeige des Verkäufers nach Art. 305 span. StGB (Código Penal).

### **1. Wer kommt in den Genuss der Selbstanzeige?**

Die Selbstanzeige wird in Spanien im Strafgesetzbuch (Art. 305) und in der Abgabenordnung (Ley General Tributaria) als „Regulierung“ bezeichnet. Erstmals eingeführt wurde sie im spanischen StGB durch die Strafrechtsreform im Jahre 1995. Eine Selbstanzeige in Spanien kann nur dann strafbefreiend wirken, wenn sie zeitlich vor der Einleitung einer Außenprüfung oder eines gerichtlichen Verfahrens gegen den Steuerpflichtigen bei den Behörden eingeht.

Es wird aber über die Frage gestritten, ob auch weitere Beteiligte, die wegen der Steuerschuld als Haftungsschuldner gelten, eine strafbefreiende Selbstanzeige abgeben können.

Der Steuerberater, der seinen Mandanten eine Gestaltung empfohlen hat, die als Steuerhinterziehung bewertet wird, macht sich auch einer Beihilfe zur Steuerhinterziehung schuldig. Aufgrund seiner beruflichen Schweigepflicht, deren Verletzung als Geheimnisverrat sanktioniert ist, darf und kann der Steuerberater von sich aus keine Selbstanzeige abgeben.

Handelt es sich um andere Personen, die keiner Berufsschweigepflicht unterliegen, so gibt es derzeit noch keine herrschende Meinung, ob der Gehilfe einer Steuerhinterziehung selber eine Selbstanzeige wirksam zur Erlangung des Verfolgungshindernisses einreichen kann. Eine Min-

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

dermeinung vertritt die Auffassung, dass dies möglich sein muss, da die Beihilfe an einer Steuerhinterziehung eine eigene strafrechtliche Verantwortlichkeit für das Strafmaß (Geldstrafe) begründet (nicht gesamtschuldnerisch, sondern als eigene Schuld<sup>37</sup>). Es sei nur folgerichtig, dass sie diese Folgen nur durch eine strafbefreiende Selbstanzeige wieder beseitigen könnten.

Die herrschende Meinung in der Lehre vertritt hingegen die entgegengesetzte Rechtsauffassung. Diese wird auch von der Generalstaatsanwaltschaft in Spanien geteilt, weshalb Betroffene derzeit noch von dieser Rechtsauffassung ausgehen müssen. Die Selbstanzeige soll ohne Ausnahme nur den Tätern offen stehen<sup>38</sup>.

Verweigert der Täter indes aus welchen Gründen auch immer die Selbstanzeige, weil er z.B. das Risiko einer Aufdeckung verkennt oder dies billigend in Kauf nimmt, so ist die Situation des Gehilfen delikat. Er selber kann nicht mehr autonom bestimmen, ob er durch eine Selbstanzeige wieder zurück in die Legalität gelangen kann. Er ist vom Wohl und Wehe des Haupttäters abhängig.

Auf jeden Fall muss der Teilnehmer durch entsprechende Dokumente, die einen möglichen Strafmilderungsgrund darstellen können, den Beweis führen, dass er von sich aus alles unternommen hat, um den Haupttäter zur Abgabe einer Selbstanzeige zu bewegen. Auch wenn wir mangels einer Selbstanzeige nicht mehr von einem Strafaufhebungsgrund sprechen können, wird solch ein Verhalten von den Gerichten auf jeden Fall strafmildernd für den Gehilfen berücksichtigt<sup>39</sup>. Im Einzelfall müsste auch überlegt werden, ob die Anzeige des Haupttäters durch den Gehilfen ein probates Mittel ist, strafmildernde Umstände zu konstruieren, die auf jeden Fall zu einer Freiheitsstrafe auf Bewährung hinauslaufen sollten. Die Geldbußen werden aber auch in diesen Fällen weiter sehr hoch, bis zum sechsfachen Betrag ausfallen.

## 2. Rechtsnatur der Selbstanzeige und Auswirkungen auf die Geldwäsche

Auch in Spanien hat die strafbefreiende Selbstanzeige den Charakter eines strafrechtlichen Strafaufhebungsgrundes. Auch wenn der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt ist, stellt die Selbstanzeige ein Verfolgungshindernis dar. Nach Art. 305 spanischer CP (StGB) erstreckt sich der Strafaufhebungsgrund der Selbstanzeige einer Steuerhinterziehung auch „auf die Buchhaltungsdelikte und Unrichtigkeiten, die ausschließlich zur Begehung der Steuerhinterziehung vom

---

<sup>37</sup> In den Fällen von Steuerhinterziehung und deren Beihilfe hierzu stehen den spanischen Finanzbehörden mithin zwei Zahlungsschuldner für die verhängten Geldbußen gegenüber. Geldbußen werden sowohl gegen den Haupttäter als auch gegenüber seinen Gehilfen verhängt. Das spanische System sieht den bis zu sechsfachen Geldbetrag der hinterzogenen Steuer als Geldstrafe vor. Dieser Maßstab gilt sowohl für den Täter als auch für den Teilnehmer, so dass sich in der Praxis gerade in letzter Zeit die Gerichtsurteile häufen, in denen der zwölfwache Betrag der hinterzogenen Steuersumme als Geldstrafe verhängt werden (6 x für 2 Verurteilte = 12 x Steuerbetrag als Geldstrafe). Insbesondere die jüngsten Entscheidungen in der operación relámpago belegen, dass Steuerhinterziehung in Spanien mit einer 0-Toleranz Politik bekämpft wird.

<sup>38</sup> Insbesondere die Generalstaatsanwaltschaft hat sich ausführlich mit der strafbefreienden Selbstanzeige auseinandergesetzt in den veröffentlichten Richtlinien durch Rundschreiben 2/2009.

<sup>39</sup> Zeigt ein Anwalt, der bei der Durchführung und Abwicklung der Unterverbriefung für seinen Mandanten maßgeblich beteiligt war, Reue und kann er keine Selbstanzeige abgeben, da er hierdurch ein Geheimnisverrat an seinen Mandanten begehen würde, so könnte er aber durch entsprechende Schreiben an ebendiesen Mandanten auf die Schwere der Tat und die Folgen hinweisen und ihn eindringlich dazu auffordern und ermuntern, eine Selbstanzeige abzugeben. Gleiches gilt für den Erwerber einer Immobilie, der dem Wunsch des Verkäufers auf Unterverbriefung nachgegeben hat und dies nunmehr bereut.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Täter im Vorfeld der Selbstanzeige begangen worden sind“. Dies bedeutet, dass die Buchhaltungsvergehen, wie die Verletzung der Buchführungspflicht, gleichfalls von der strafbefreienden Selbstanzeige umfasst sind und daher nicht verfolgt werden dürfen.

Aufgrund des Charakters als (persönlicher) Strafaufhebungsgrund und des Umstandes, dass sie sich nur auf einen numerus clausus von notwendigen Taten bezieht und diese Taten zeitlich vor der Steuerhinterziehung und Mittel hierzu sein müssen, bedeutet dies für die zeitlich nach der Steuerhinterziehung liegende Geldwäsche, dass diese nicht von dem Privileg der Selbstanzeige umfasst ist und weiterhin selbständig verfolgt werden kann.

Rechtsprechung zu diesen Fragekomplexen ist bisher nicht ergangen. Dies liegt darin begründet, dass erst durch die Strafrechtsreform von 2010 sichergestellt wurde, dass die Steuerhinterziehung taugliche Vortat einer Geldwäsche sein kann und der Steuerhinterzieher selber auch als Täter der Geldwäsche an den von ihm nicht erklärten Steuern in Frage kommt.

Derzeit ist die Verfolgung der Steuerhinterziehung noch oberstes Gebot und Augenmerk der Strafverfolgungsbehörden. Es ist indes nicht auszuschließen, dass sich dies in den kommenden Jahren ändern kann und die Behörden bei einer Steuerhinterziehung, trotz der rechtzeitigen Selbstanzeige, weiterhin die Geldwäsche verfolgen werden.

### 3. Die Selbstanzeige und der Gehilfenbeitrag? Begünstigt die Selbstanzeige auch den Teilnehmer?

In Spanien stellt sich wiederholt die Frage, ob im Falle einer Selbstanzeige des Täters auch die Strafbarkeit der Teilnehmer, die z.B. der Unterverbriefung zugestimmt oder koordiniert haben, hiervon betroffen ist.

In Deutschland führt die Selbstanzeige nur für die anzeigende Person zur Straffreiheit. Wird z.B. eine Selbstanzeige durch den Gehilfen erstattet, beschränkt sich die strafbefreiende Wirkung nur auf den Gehilfen. Der Täter hat nun den Nachteil, dass seine Tat dem Finanzamt nicht mehr verborgen ist und er damit für sich keine wirksame Selbstanzeige erstatten kann.

In Spanien ist diese Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt. Sie wurde bisher nur in einem Rundschreiben der Generalstaatsanwalt 4/1997 vom 19.2.1997 ausführlich behandelt<sup>40</sup>. Diese Richtlinien werden überwiegend von den Instanzengerichten angewendet. Die Grundsätze lauten:

- Sollte der Teilnehmer den Täter bei der Regulierung der Steuerschuld im weitesten Sinne unterstützt haben, so erstreckt sich die strafbefreiende Selbstanzeige des Täters auch auf den Teilnehmer.
- Angesichts des Umstandes, dass der Steuerhinterzieher aber in den überwiegenden Fällen die Selbstanzeige ohne Mitwirkung des Gehilfen

---

<sup>40</sup> Richtlinien der Generalstaatsanwaltschaft Rundschreiben 2/2009

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

abgeben kann, ist es für die Privilegierung nicht erforderlich, dass der Gehilfe hier einen wesentlichen Tatbeitrag zur Selbstanzeige geleistet habe. Die notwendige Mitwirkung wird weitestgehend verstanden, wobei stets die besonderen Umstände des Einzelfalles berücksichtigt werden müssen. Es ist daher ausreichend, wenn der Teilnehmer eine Aktivität durch Tun oder Unterlassen entfaltet hat, die mittelbar und nachweisbar – z.B. Vorlage von Ermutigungsschreiben in diesem Sinne – dazu beigetragen hat, dass der Täter in seiner Entscheidung zur Abgabe der Selbstanzeige bestärkt wurde.

- Ist erwiesen, dass der Teilnehmer sich gegen die Abgabe der Selbstanzeige ausgesprochen hat, so erstreckt sich die strafbefreiende Wirkung nicht auf ihn. Sollte z.B. eine Aktiengesellschaft Steuern hinterzogen haben und der aus fünf Personen bestehende Vorstand sich mit Ausnahme einer Person für die Selbstanzeige ausgesprochen haben, so hat die für die AG abgegebene Selbstanzeige keine Strafbefreiungswirkung für den opponierenden Vorstand, der gegen diese Maßnahme gestimmt hat.
- Wenn der Teilnehmer die Umstände der Steuerhinterziehung vor Einleitung einer Betriebsprüfung angezeigt und eingeräumt hat, so wird dies als qualifiziert strafmildernd nach Maßgabe des Art. 21 CP berücksichtigt. Wir gehen hier von der Fallvariante aus, dass der Täter trotz der erheblichen Bemühungen des Teilnehmers keine Selbstanzeige abgegeben hat. In diesem Fall liegt kein Strafaufhebungsgrund vor, so dass die Tat sowohl gegenüber dem Täter als auch gegenüber dem Teilnehmer verfolgt wird.
- Wenn die Selbstanzeige nicht vor Einleitung einer Betriebsprüfung an die Steuerbehörden bzw. den Gerichten eingegangen ist, gleichwohl die fruchtlosen Versuche des Teilnehmers in der Beeinflussung des Steuer-sünders mit dem Ziel, dieser möge eine Selbstanzeige abgeben und die ausstehenden Steuern begleichen, nachgewiesen werden kann, wäre dies als einfacher strafmildernder Umstand nach Art. 21 CP bei der Strafzumessung zu berücksichtigen.
- Sollte weder feststehen, ob der Teilnehmer sich der Selbstanzeige widersetzt hat oder er den Versuch unternommen hat, den Täter von der Abgabe zu überzeugen, so muss die Staatsanwaltschaft den Einzelfall würdigen, um zu dem Ergebnis zu kommen, ob und inwieweit sich die Selbstanzeige auch auf ihn erstrecken kann.

#### 4. Voraussetzungen einer wirksamen Selbstanzeige – Zahlung der Steuerschuld?

In Deutschland muss die Selbstanzeige nicht automatisch und zeitgleich mit der Zahlung der angegebenen Steuerschuld in der Selbstanzeige erfolgen, damit die Selbstanzeige wirksam ist. Die Nachzahlung muss nur innerhalb einer von der zuständigen Bußgeld- und Strafsachenstelle festzusetzenden „angemessenen“ Frist erfolgen. Im Allgemeinen dürfte diese Frist aber der steuerlich üblichen Frist von einem Monat entsprechen. Die Frist kann – auf Antrag vor Ablauf der Frist – sogar verlängert werden.

In Spanien ist auch diese Frage bisher weder in der Rechtsprechung noch in der Lehre eindeutig geklärt. Dies trägt sicherlich nicht zur Planungssicherheit und damit Rechtssicherheit bei. Die

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Generalstaatsanwaltschaft hat wiederum Richtlinien veröffentlicht, die die Handhabung erläutern sollen.

Hiernach ist es erforderlich für eine wirksame Selbstanzeige, dass die Nachzahlung der hinterzogenen Steuern simultan mit der Abgabe der Selbstanzeige erfolgen muss. Wird diese ohne einen Scheck über die Nachzahlung eingereicht, so erfüllt sie nach der Auffassung der Staatsanwaltschaft nicht mehr die Voraussetzungen an ein Strafverfolgungshindernis. Die Abgabe kann dann nur noch schuld mindernde Umstände auslösen.

Das Erfordernis der unmittelbaren Begleichung der Steuerschuld bringt weitere praktische Probleme mit sich. Zum einen ist es für den Steuerpflichtigen nicht prima vista ersichtlich, auf welche Zahllast sich z.B. nicht deklarierte Einkünfte belaufen. Zum anderen ergeben sich praktische Schwierigkeiten für den Teilnehmer (z.B. Käufer, der der Unterverbriefung zustimmt), der reinen Tisch machen möchte und hierfür an eine Selbstanzeige denkt. Wie weiter oben beschrieben, kann der Teilnehmer keine Selbstanzeige wirksam in Spanien abgeben.

Könnte er stattdessen nicht einfach die Steuerschuld durch Überweisung für den Täter an das Finanzamt nachentrichten und hiermit die goldene Brücke überschritten haben? Die Tilgung der Steuerschuld für den Täter, so könnte argumentiert werden, könnte dann auch strafbefreiend für beide wirken.

Die Generalstaatsanwaltschaft vertritt hingegen weiterhin die Auffassung, dass die Steuerschuld zusammen mit der Selbstanzeige durch den Haupttäter beglichen werden muss. Die Zahlung des Teilnehmers entfaltet hiernach keine strafbefreiende Wirkung, weder für den Täter noch für den Teilnehmer. Allenfalls führt sie zur Anwendung mildernder Umstände für den Teilnehmer.

### C. Laufende Nutzung der Immobilie

#### I. Steuerpflicht der Eigentümer

##### 1. Im Königreich Spanien

*(Autor: Carlos Ramallo Pallast)*

Die nachfolgenden Steuern belasten die Nutzung einer spanischen Immobilie, sofern der Eigentümer in Spanien nicht ansässig ist. Wir sprechen auch in Spanien von einer beschränkten Steuerpflicht, sofern der Erwerber nur Immobilienvermögen in Spanien besitzt und sein gewöhnlicher Aufenthalt z.B. in Deutschland ist.

##### a) IBI – El Impuesto sobre Bienes Inmuebles/Grundsteuer

Auch in Spanien fällt für eine Wohnimmobilie Grundsteuer an. Steuerpflichtig ist das Eigentum an bestimmten Immobilien, wie etwa Grundvermögen im städtischen Innenbereich und Außenbereich. Es handelt sich um eine Realsteuer, die den Gemeinden zusteht. Steuerpflichtig ist der Eigentümer einer Immobilie, der eines der nachfolgenden Rechte zu Eigentum besitzt:

- Behördliche Konzessionierung, Überlassung einer Immobilie,
- Eigentumsrecht an Grund und Boden,

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

- Nießbrauchrecht und
- allgemeine Eigentumsrechte.

Die Kontrolle der Eigentümerstellung wird von den Katasterämtern vorgenommen, die diese Angaben mit den Grundbuchämtern abgleichen. Da es sich um eine Realsteuer handelt, haften die Immobilien auch für Steuerschulden des Voreigentümers, wenn die Immobilie auf einen neuen Eigentümer übertragen wird und noch ausstehende Grundsteuerbescheide existieren.

Die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer (Grundsteuer-Messbetrag im deutschen Recht) richtet sich nach dem Katasterwert der Immobilie. Dieser wird von jeder Gemeinde festgesetzt und ist allgemein erheblich geringer als der Verkehrswert der Immobilie. Auch in Spanien hat jede Gemeinde ihren eigenen Hebesatz, der wesentlich davon abhängt, ob die Immobilie im Innen- oder Außenbereich der Gemeinde belegen ist. Der Steuersatz variiert zwischen 0,3 % und einem Höchstsatz von 1.3 %.

### **b) Die beschränkte Einkommensteuerpflicht der Nicht-Residenten (el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes y el Impuesto sobre Sociedades), spanische KSt**

#### **(1) Eigennutzung der Immobilie**

Das spanische Steuerrecht unterstellt auch bei nicht vermieteten Immobilien, die ein Nichtansässiger in Spanien lediglich für Ferienaufenthalte nutzt, einen fiktiven Selbstnutzungsvorteil, der der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterworfen wird. Aus deutscher Perspektive ist dies unverständlich und daher wird stets die Frage gestellt: Warum muss ich Einkommensteuer bezahlen, wenn ich doch keine Einkünfte mangels einer Vermietung erziele? Diese Besteuerung existiert in Spanien aber bereits seit Jahrzehnten, auch wenn in der Praxis bisher die Steuerpflichtigen dieser Steuer keine große Aufmerksamkeit schenken und auch die Steuerbehörden bei Nichtresidenten von einer Überprüfung weitestgehend absahen.

Die Bemessungsgrundlage dieser Steuer berechnet sich i.H.v. 2 % des Katasterwertes. Sollte der Katasterwert 10 Jahre vor dem Veranlagungsjahr aktualisiert worden sein, so wird für die Bemessungsgrundlage lediglich ein Koeffizient von 1,1 % zu Grunde gelegt. Auf diese Bemessungsgrundlage wird dann ein Steuersatz für Residente aus der EU) von 20% (VZ 2015) und 19% (VZ 2016) und 24% für Residenten aus Drittstaaten erhoben, sofern es sich z.B. um einen in Deutschland wohnenden Eigentümer einer Finca auf Mallorca handelt. Für die Veranlagungszeiträume 2013 und 2014 betrug die Steuerlast noch 24.75 %.

Werbungskosten sind bei der Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen. Abschreibungsmöglichkeiten scheiden auch aus. Es handelt sich somit um eine Netto-Steuerlast. Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass auch die in Spanien lebenden Steuerpflichtigen, die mithin unbeschränkt mit ihrem Welteinkommen der spanischen Steuer unterliegen, keine Werbungskosten steuermindernd in ihrer Einkommensteuererklärung, die als Selbstveranlagung abgegeben werden muss, ansetzen können.

#### **(2) Einkünfte aus VuV**

In Spanien werden drei Klassen von Vermietungen unterschieden:

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

### (a) Vermietung ohne Zwischenschaltung eines Maklers oder durch Personal

Bemessungsgrundlage für die Steuer sind auch hier die Mieteinkünfte. Seit 2012 sind die nachfolgenden Werbungskosten auch für Nicht-Residente, mithin z.B. in Deutschland wohnende Eigentümer, abzugsfähig:

- Zinsen für aufgenommene Darlehen für die Finanzierung der Immobilie
- Mögliche Gemeinschaftskosten bei einer (WEG-)Anlage
- Lokale Abgaben und Steuern, wie etwa die Grundsteuer
- Instandsetzungs- und Erhaltungsaufwand
- Versicherungen für die Immobilie
- Strom-, Wasser-, Gas- und sonstige Versorgerkosten
- Abschreibung, AfA Satz von 3 % p.a. auf den Gebäudewert (nicht Grund und Boden).

Werbungskosten für die Vermietung der Immobilie, wie etwa Anzeigen in der lokalen Presse etc., sind nicht abzugsfähig. Gleiches gilt für ggf. angefallene Maklerkosten.

**Der Gewinn der Einkünfte aus VuV wird mit einem Steuersatz (für Residenten aus EU-Mitgliedsstaaten) von derzeit 20 % (VZ 2015) belastet.** Eine Buchhaltungspflicht besteht nicht, da unterstellt wird, dass es sich um eine nicht gewerbliche Aktivität handelt.

### (b) Vermietung unter Einschaltung einer Agentur oder eigenen Personals in Spanien

Für diesen Fall der Vermietung geht das spanische Recht als auch das DBA-Spanien davon aus, dass eine Betriebsstätte in Spanien besteht. Die Annahme einer Betriebsstätte in Spanien begründet die Verpflichtung, eine ordnungsgemäße Buchhaltung zu führen. Die Möglichkeiten der Abzugsfähigkeit von Werbungskosten sind indes hier im Vergleich zur privaten Vermietung weit aus großzügiger, da die Bestimmungen des spanischen KStG (IS) Anwendung finden. Jedweder Aufwand, der mit der Erzielung von Einkünften aus VuV veranlasst und im Zusammenhang steht, mindert als Aufwand den zu versteuernden Gewinn.

Zusätzlich zu den oben unter (a) aufgeführten Werbungskosten werden auch berücksichtigt:

- Werbungskosten für die Immobilie, sofern hiermit die Vermietung gefördert werden soll
- Fahrten zur vermieteten Immobilie und zurück, sofern diese betrieblich veranlasst sind
- Maklerkosten
- Kosten der Vermittlungsagentur in Spanien
- Reinigungskosten

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

- Personalkosten

Der Steuersatz für eine Betriebsstätte eines nicht in Spanien Residenten beträgt derzeit 28% (VZ 2015) und 25% (VZ 2016) auf den Gewinn aus der Vermietung.

Die Gewinnabführung der Gewinne der Betriebsstätte nach Deutschland ist in Spanien mit keiner weiteren Steuer mehr belastet, auch keiner Quellensteuer wie sonst bei Dividenden üblich.

### **(c) Vermietung einer Immobilie durch eine spanische GmbH („Sociedad Limitada“, S.L) oder eine AG („Sociedad Anónima“, S.A)**

Die Vermietung einer spanischen Immobilie über eine spanische GmbH (S.L.) oder eine spanische Aktiengesellschaft (S.A.) bietet eine Reihe von steuerlichen Vorteilen, die wir im Nachfolgenden darstellen werden.

- Umfassende Berücksichtigung der im Zusammenhang mit der Vermietungsaktivität entstandenen und verursachten Kosten.
- AfA-Möglichkeit i.H.v. 3 % p.a. auf den Gebäudewert.
- Vermeidung der Abzugsteuer i.H.v. 3 % auf den Kaufpreis, die anfällt, wenn eine natürliche Person als Nicht-Resident in Spanien eine Immobilie veräußert. Veräußert eine S.L. oder S.A. die Immobilie, so erhält sie vom Käufer 100 % des Kaufpreises ohne Einbehalt.
- Bei nicht vermieteten Objekten entstehen keine fiktiven Einkünfte, die einer Besteuerung unterworfen werden.
- Unter bestimmten Umständen kann sogar bei Erwerb der Immobilie ein Befreiungstatbestand für die Grunderwerbsteuer eintreten (share deal versus asset deal).
- Mit dem alten DBA konnte ein share deal anlässlich des Verkaufs der Immobilie (anstelle eines asset deals) in Spanien noch steuerfrei sein, da es sich um sog. ganancias de bien muebles, Gewinn aus der Veräußerung beweglicher Wirtschaftsgüter, handelte. Dieser Möglichkeit hat das neue DBA einen Riegel vorgeschoben. In Absatz 2 des Art. 13 DBA Spanien (BStBl I 2013, 349) heißt es nunmehr:

*„(2) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen an einer Gesellschaft – oder vergleichbarer Beteiligungen – erzielt, deren Aktivvermögen zu mindestens 50 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar aus unbeweglichem Vermögen besteht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Staat besteuert werden.“*

Die anfallende Körperschaftsteuer einer spanischen Kapitalgesellschaft bewegt sich zwischen 25 % und maximal 28 % (VZ 2015), abhängig von dem Gewinn und dem Umsatzvolumen der Gesellschaft. Für den VZ 2016 wird der Steuersatz auf 25% herabgesenkt.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Die Dividendenausschüttung und die Besteuerung im Quellenstaat eines in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen Gesellschafters regelt Art. 10 Abs. 2 DBA Spanien. Ist der Dividendenempfänger eine natürliche Person, so reduziert sich die Quellensteuer auf 15 %. Ist an der spanischen Gesellschaft hingegen eine deutsche Gesellschaft beteiligt (jedoch keine Personengesellschaft oder REIT-Gesellschaft), die unmittelbar über mindestens 10 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt, so reduziert sich die Dividendenbesteuerung in Spanien auf 5 %.

### Beratungshinweis

Für diejenigen Personen, deren Vermietungsaktivität eigener Immobilien in Spanien eine Betriebsstätte begründet (z.B. durch Einsatz von Personal oder eines Agenten, der den Eigentümer vor Ort vertritt), kann sich eine interessante Gestaltung durch Gründung einer spanischen S.L. oder S.A. ergeben, die dem sogenannten „régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas“, den besonderen Bestimmungen für Vermietungsgesellschaften, unterliegen. Hierdurch lässt sich der effektive KSt-Steuersatz auf die erzielten Gewinne in Spanien bis auf **4,2 %** herunterschleusen.

Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieser Steuervorteile für die Vermietungs- S.L. oder - S.A. ist, dass

- der Gesellschaftszweck überwiegend die gewerbliche Vermietung von Wohnimmobilien umfasst (keine gewerbliche Vermietung von Garagen etc.).
- Bei den Vermietungsverträgen muss es sich um Mietverträge über die Hauptwohnung handeln. **Touristische Vermietung während der Ferien ist nicht steuerbegünstigt.**
- Die Wohnungen müssen in Spanien belegen sein (auf Grund der eindeutigen Tendenz der Rechtsprechung des europäischen Gerichtshofes sind wir der Auffassung, dass diese Bestimmung nicht EU konform ist und auch Wohnungen in anderen EU Mitgliedsstaaten berücksichtigt werden müssten).
- Die Wohnungen können auch möbliert überlassen werden.
- Die Vermietung muss einen gewerblichen Charakter besitzen. Dies wird durch mindestens einen Angestellten in eigenen Büroräumen erreicht. Die Beschäftigung eines Familienangehörigen ist hierfür ausreichend.
- Es müssen mindestens acht Wohnungen (keine Obergrenze) vermietet werden. Bis 2012 waren noch zehn Mieteinheiten Voraussetzung.
- Die Wohnungen dürfen die bebaute Fläche von maximal 135 qm je Wohnung nicht übersteigen.
- Es besteht bei Inanspruchnahme dieser Steuervorteile eine Veräußerungssperre für diese Wohnungen für drei Jahre. Bis 2012 betrug diese Frist noch sieben Jahre.
- Der steuerbare Gewinn (die Bemessungsgrundlage) aus der Vermietung erfährt eine Bonifikation i.H.v. 85 %. Im Ergebnis reduziert sich der Körperschaftsteuersatz somit auf 4,2 % ( $28 \% \times (1-0,85) = 4,2\%$ ).

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Diese steuerlichen Vergünstigungen greifen dann nicht, wenn die Immobilien nur über eine Betriebsstätte vermietet werden. Es bedarf der Gründung einer spanischen S.L. oder S.A.

Die Dividendenausschüttung an die Gesellschafter folgt den allgemeinen steuerlichen Bestimmungen. Ist an der spanischen GmbH z.B. ein deutsches Ehepaar zu je 50 % als Gesellschafter beteiligt, so würde auf die Dividendenausschüttung eine Quellensteuer i.H.v. 15 % des DBA Spanien einbehalten.

### Exkurs: Die Umsatzsteuer bei der Vermietung

In Spanien werden drei Typen von (Wohnraum-) Mietverträgen unterschieden:

1. Vermietung der sog. vivienda habitual, der Hauptwohnung. Diese Verträge unterliegen dem allgemeinen Mietgesetz und es fällt keine USt an.
2. Zeitmietverträge – z.B. für die Urlaubszeit während der Monate Mai bis September. Diese Verträge werden trotz einer gesetzgeberischen Einschränkung seit Juni 2013 noch dem Mietgesetz unterworfen, sofern die Mietdauer mehr als 2 Monate beträgt. Dann fällt auch keine Umsatzsteuer an.
3. Die sog. touristische Vermietung von Wohnraum, die eine **behördliche Genehmigung** bedarf. Diese Verträge charakterisieren sich durch eine kurze Laufzeit (wochenweise oder einen Ferienmonat) und durch Anzeigen gewerblicher oder privater Anbieter. Diese Verträge unterliegen dem Spezialgesetz zur touristischen Vermietung (Spezialgesetz der jeweiligen Comunidad Autónoma). Auf den Mietzins ist eine **10 %ige Umsatzsteuer** aufzuschlagen.

### c) Vermögensteuer

Auch die spanische Vermögensteuer belastet die laufende Nutzung von Immobilien in Spanien. Diese Steuer wurde in der Vergangenheit gerne von deutschen Immobilieneigentümern anlässlich ihrer jährlichen Steuererklärung in Spanien „vergessen“. Im Veranlagungsjahr 2009 wurde diese Steuer indes wieder abgeschafft. Die Freude war indes nur von kurzer Dauer, da aufgrund der großen Wirtschaftskrise, unter der Spanien derzeit weiterhin leidet, die Steuer wieder für die VZ 2011 bis 2015 (Steuererklärungen sind 2012 bis 2016 abzugeben) eingeführt wurde. Besteuert werden für Nichtresidente der spanische Immobilienbesitz und sonstige Vermögenswerte, die in Spanien belegen sind, wie etwa Guthaben auf Konten, Aktiendepots bei spanischen Banken etc. Es handelt sich um eine recht hohe, nahezu konfiskatorische Steuer.

Bis zum VZ 2014 richtete sich die Vermögensteuer für nicht Gebietsansässige nach den Bundesregelungen zur Vermögensteuer, während unbeschränkt Steuerpflichtige in Spanien die Vermögensteuer nach Maßgabe der Bestimmungen der jeweiligen Landesgesetze (comunidades autónomas) entrichten mussten. Für **das VZ 2015** haben nunmehr beschränkt Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz in einem der Mitgliedsstaaten der EU haben, das Wahlrecht zwischen **zwei Optionen** für die Veranlagung zur Vermögensteuer:

a) Option A:

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Sie können die Veranlagung nach Maßgabe der Landesbestimmungen wählen, in dem sie die größte Anzahl der Aktiva und Rechte halten. Würde z.B. ein Deutscher mit ständigen Wohnsitz in Düsseldorf zwei Appartements in Palma de Mallorca besitzen, die einen Verkehrswert von 2 Millionen Euro haben, und ein Bankkonto in Valencia über 50.000 Euro, so könnte der in Deutschland ansässige Steuerpflichtige seine Vermögensteuer in Spanien nach den Landesgesetzen der Balearen entrichten, wobei natürlich die Vermögenswerte in einer anderen comunidad autónoma in die Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer einfließen. Besitzt ein Steuerpflichtiger z.B. mehr Vermögenswerte in Madrid und in Palma nur im Verhältnis zu den Aktiva in Madrid geringeres Vermögen, so könnte der Steuerpflichtige sich der Vermögensteuer in Madrid unterwerfen, die den Vorteil mit sich bringt, dass de facto keine Vermögensteuer anfällt, da es eine 100% Bonifikation gibt. Mit anderen Worten: Es muss zwar eine Vermögensteuererklärung abgegeben werden, die Steuerlast beträgt indes derzeit aufgrund der Gutschrift 0.

b) Option B:

Der Steuerpflichtige kann wählen, weiterhin sich hinsichtlich der Vermögensteuer der Zentralen Vermögensteuer zu unterwerfen. Für diesen Fall beträgt bei einem netto Vermögen von 2.673.999 Euro (Villa auf Mallorca) die Steuerlast 25.904,35 Euro jährlich. Der höchste Steuersatz von 2,5 % greift ab einem Nettovermögen von 10.695.996,06 Euro ein.

## 2. In Deutschland

(Autor: Prof. Dr. Bert Kaminski)

### a) Fortbestehen der unbeschränkten Steuerpflicht

Bekanntlich knüpft § 1 Abs. 1 EStG das Vorliegen einer unbeschränkten Steuerpflicht an einen inländischen Wohnsitz **oder** gewöhnlichen Aufenthalt. Hierbei werden nur geringe Anforderungen gestellt, um diese Tatbestandsmerkmale im Inland zu erfüllen.

Der Begriff des **Wohnsitzes** wird in § 8 AO definiert als Ort, an dem jemand eine Wohnung „unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird“. Anders als nach bürgerlichem Recht ist nicht die Willensbildung entscheidend<sup>41</sup>, sondern es ist auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen. Zur Begründung eines Wohnsitzes ist die bloße Absicht, einen Wohnsitz begründen oder aufgeben zu wollen, weder ausreichend noch entscheidend. Vielmehr kommt es ausschließlich auf **objektive Tatbestände** an. Eine Wohnung setzt zum Wohnen geeignete Wohnräume voraus. Hierbei ist eine bescheidene Bleibe ausreichend, sodass z.B. auch Baracken, Wochenendhäuser, Jagdhäuser, Gartenhäuser o.Ä. steuerlich als Wohnung qualifiziert werden können. Nicht erforderlich ist eine abgeschlossene Wohnung mit Küche und separater Waschegelegenheit. Beispielsweise genügt auch das Zimmer in einem Alten- oder Pflegeheim, um einen inländischen Wohnsitz zu begründen.

#### Beratungshinweis

Ausreichend ist z.B. auch ein Zimmer im bisherigen Wohnhaus oder im Haus der Kinder, so-

<sup>41</sup> Vgl. §§ 7 f. BGB

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

fern hierüber **ständig verfügt werden kann**. Als ein Indiz ist immer anzusehen, ob dort dauerhaft persönliche Dinge (wie z.B. Bekleidung) vorhanden sind. Gerade die **modernen „Annehmlichkeiten“** des Lebens (z.B. Zahlung per EC- oder Kreditkarte, Nutzung von Mobiltelefonen, verstärkte Beauftragung von Dienstleistern) machen es der Finanzverwaltung leichter, die tatsächlichen Sachverhalte zu rekonstruieren und steuerlich (ggfs. auch steuerstrafrechtlich) zu würdigen.

Ferner ist Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige diese Wohnung **innehat**. Hierfür muss das Recht bestehen, tatsächlich über die Bleibe verfügen und sie nicht nur vorübergehend nutzen zu können. Hiermit sollen die Fälle ausgegrenzt werden, in denen der Steuerpflichtige sich lediglich zu **Besuchszwecken** in einem bestimmten Raum aufhält. Dies wäre z. B. bei einer für zwei Wochen gemieteten Ferienwohnung der Fall. Außerdem setzt das Innehaben voraus, dass die Wohnung **beibehalten und benutzt** wird. Folglich muss sie dem Inhaber jederzeit als Bleibe zur Verfügung stehen. Nicht entscheidend ist der Umfang der tatsächlichen Nutzung. So soll es z.B. nach Auffassung der Rechtsprechung genügen, wenn über Jahre hinweg regelmäßig zu bestimmten Zeiten eine Wohnung über einige Wochen benutzt wird. Hingegen führt das gelegentliche Übernachten auf einem inländischen Betriebsgelände (z.B. in einem Büro) nicht zu einem Wohnsitz. Nach der Rechtsprechung ist davon auszugehen, dass Ehegatten, die nicht dauernd getrennt leben, in der Regel ihren Wohnsitz dort haben, wo sich die Familienwohnung befindet. Die An- bzw. Abmeldung kann allenfalls ein Indikator für den Wohnsitz sein.<sup>42</sup> Sie ist jedoch alleine nicht ausreichend. Ein Steuerpflichtiger kann mehrere Wohnsitze haben.

In der Besteuerungspraxis ist es regelmäßig auch von Bedeutung, zu welchem **Zeitpunkt** ein Wohnsitz begründet oder aufgegeben wird. So kommt es nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem eine natürliche Person Deutschland als Wohnsitzstaat tatsächlich physisch verlässt, sondern auf den Zeitpunkt, zu dem erkennbar ist, dass ein dauerhaftes Verbleiben in Deutschland nicht mehr beabsichtigt ist und somit die Voraussetzung für die Begründung des Wohnsitzes entfällt.

### Beratungshinweis

Bei vielen Steuerpflichtigen bestehen **sehr naive Vorstellungen** über die Besuchsmöglichkeiten und die hiermit verbundenen steuerlichen Risiken. Daher sollten Mandanten, die einen inländischen Wohnsitz vermeiden wollen, sehr gezielt beraten werden. Außerdem sollte grundsätzlich eine Unterbringung in einem Hotel erfolgen, um durch die Vorlage dieser Rechnungen nachweisen zu können, dass im Haus der Kinder oder anderer Freunde bzw. Angehöriger kein Wohnsitz bestand.

Der **gewöhnliche Aufenthalt** liegt im Inland, wenn sich jemand so an einem Ort aufhält, dass daraus zu schließen ist, dass er sich dort nicht nur vorübergehend aufhält. § 9 Satz 2 AO enthält die unwiderlegliche Vermutung, dass ein Aufenthalt im Inland von **mehr als sechs Monaten** einen inländischen gewöhnlichen Aufenthalt von Anfang an begründet. Lediglich wenn der Inlandsaufenthalt ausschließlich Besuchs-, Kur- oder Erholungszwecken dient, verlängert sich dieser Zeitraum auf ein Jahr. Ein kürzerer Aufenthalt von weniger als sechs Monaten begründet einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, wenn **zuvor ein längerer Aufenthalt geplant war**.<sup>43</sup> Dabei

<sup>42</sup> Vgl. bereits RFH v. 24.4.1933 – VI A 1576/32, RStBl 1933, 1075; RFH v. 17.11.1938 – III 365/37, RStBl 1938, 1122; BFH v. 14.11.1969 – III R 95/68, BStBl II 1970, 153

<sup>43</sup> Vgl. BFH v. 3.8.1977 – I R 210/75, BStBl II 1978, 118; BFH v. 30.8.1989 – I R 215/85, BStBl II 1989, 956

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

muss der Aufenthalt nicht während des gesamten Zeitraums am gleichen Ort erfolgen. Es ist ausreichend, wenn dieser Zeitraum im Inland, also ggfs. auch an verschiedenen Orten, verlebt wurde.

Hiervon zu trennen ist der Umstand, dass es auf den **Wunsch oder Willen**, einen gewöhnlichen Aufenthalt zu begründen, **nicht ankommt**. So führt z.B. ein Aufenthalt von mehr als sechs Monaten in einem inländischen Krankenhaus – vorbehaltlich von § 9 Satz 3 AO – oder in einem deutschen Gefängnis zu einem gewöhnlichen Aufenthalt im Inland. Findet ein Aufenthalt von mehr als sechs Monaten im Inland statt, auch ohne dass ein inländischer Wohnsitz besteht (z.B. infolge einer Rundreise zu verschiedenen potenziellen Kunden in Deutschland), kann die unbeschränkte Steuerpflicht lediglich infolge des Überschreitens der Sechsmonatsfrist begründet werden. Sog. **Grenzpendler** haben keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland. Infolge der Sechsmonatsfrist kann der Steuerpflichtige nur in einem Staat seinen gewöhnlichen Aufenthalt haben. Auf die z.T. widersprüchliche Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes wird verwiesen.<sup>44</sup>

### Beratungshinweis

Eine natürliche Person kann **mehrere Wohnsitze** unterhalten, jedoch nur einen gewöhnlichen Aufenthalt. Bei der Feststellung dieser Tatbestandsmerkmale ist sehr stark auf die individuellen Verhältnisse des Einzelfalls abzustellen.

### Beispiel

Der Geschäftsführer einer GmbH, der z.B. in Hamburg arbeitet und auf Mallorca wohnt und nur an den Wochenenden und Feiertagen zu seiner Familie nach Hause fliegt, ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Dies ergibt sich bei einer Tätigkeit von mehr als sechs Monaten bereits auf Grund des inländischen gewöhnlichen Aufenthalts. I.d.R. wird in der Bundesrepublik Deutschland auch ein Wohnsitz bestehen.

### Beratungshinweis

Das Gesetz lässt bereits das Vorliegen **eines Kriteriums** für das Entstehen einer unbeschränkten Steuerpflicht genügen. Hieraus folgt, dass ein Steuerpflichtiger in mehreren Staaten unbeschränkt steuerpflichtig sein kann.

Die Prüfung dieser Tatbestandsmerkmale erfolgt **unabhängig** davon, ob ggfs. in einem **weiteren Staat** eine unbeschränkte Steuerpflicht besteht.<sup>45</sup> Jeder Steuerpflichtige, der die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 EStG erfüllt, ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Dabei umfasst die unbeschränkte Steuerpflicht entsprechend dem Welteinkommensprinzip grundsätzlich die **gesamten in- und ausländischen Einkünfte**. Für den deutschen Besteuerungszugriff kommt es nicht darauf an, ob es sich um in- oder ausländische Einkünfte handelt bzw. im Grundsatz nicht darauf, in welchem Staat die Einkünfte erzielt werden. Dies kann neben dem Königreich Spanien und Deutschland ggfs. auch ein weiterer Staat sein (z.B. wenn eine Beteiligung an einem amerikanischen Immobilienfonds besteht).

<sup>44</sup> Vgl. BFH v. 3.8.1977 – I R 210/75, BStBl II 1978, 118; BFH v. 30.8.1989 – I R 215/85, BStBl II 1989, 956

<sup>45</sup> Folglich kann es dazu kommen, dass eine Person in zwei Staaten als unbeschränkt steuerpflichtig qualifiziert wird oder nach den Regelungen des DBA als in zwei Staaten als ansässig gilt. Vgl. zu den hiermit verbundenen Problemen und den abkommensrechtlichen Regelungen zu deren Lösung siehe auf S. 151 f.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Von diesem Grundsatz des **Welteinkommensprinzips** wird nur in den Fällen abgewichen, in denen besondere gesetzliche Vorschriften dies vorsehen. Dies geschieht z.B., wenn Einkünfte als nicht steuerbar i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG zu qualifizieren sind (insbesondere wenn die Tatbestandsmerkmale der sog. Liebhaberei erfüllt sind und hieraus Einkünfte erzielt werden), eine Verlustberücksichtigung nach § 2a EStG ausgeschlossen ist sowie die Einschränkung von Besteuerungsrechten durch Doppelbesteuerungsabkommen erfolgt.

Gleichzeitig berücksichtigt die unbeschränkte Steuerpflicht die **persönlichen Verhältnisse** des Steuerpflichtigen. Dies geschieht durch die Abzugsfähigkeit bestimmter Beträge, z.B. als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen, wie auch i.R.d. Tarifs, indem in der Bundesrepublik Deutschland nur unbeschränkt Steuerpflichtigen der Grundfreibetrag bei der Einkommenssteuer eingeräumt wird oder ihre Familienverhältnisse berücksichtigt werden.

Außerdem führt die unbeschränkte Steuerpflicht dazu, dass der Steuerpflichtige sich auf die Regelungen der **deutschen Doppelbesteuerungsabkommen berufen** kann<sup>46</sup>, ohne jedoch unmittelbar Ansprüche aus dem Abkommen herleiten zu können. Hieraus folgt, dass grundsätzlich nicht nur die uni- sondern auch die bilateralen Regelungen zur Milderung oder Vermeidung der Doppelbesteuerung auf die vom Steuerpflichtigen verwirklichten Sachverhalte anzuwenden sind. Ferner erfolgt bei unbeschränkt Steuerpflichtigen regelmäßig eine Besteuerung auf Grundlage des **Nettoeinkommens**. Hieraus ergibt sich, dass einzubehaltende Quellensteuer – wie z.B. Lohn- und Kapitalertragsteuer – abgesehen von Vereinfachungsregelungen grundsätzlich keine abgeltende Wirkung haben, sondern der Steuerpflichtige regelmäßig in der Lage ist, eine Veranlagung herbeizuführen. Dies gilt seit 2009 für Einkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, nur unter den gesetzlich angeordneten Voraussetzungen.<sup>47</sup> Hierbei handelt es sich um die Rechtsfolge aus einer steuerlichen Sonderregelung für diese Einkünfte und nicht um eine Konsequenz, die sich aus der persönlichen Steuerpflicht ergibt.

Außerdem besteht für im Inland unbeschränkt Steuerpflichtige die Möglichkeit, die im Ausland gezahlte Steuer mit Hilfe der **unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung** in Deutschland zu berücksichtigen. Hierfür ist die sog. Anrechnungsmethode die vom Gesetzgeber als Normalfall vorgesehene Regelung.<sup>48</sup> Außerdem können Verluste i.R.d. allgemeinen Regelungen berücksichtigt werden. Hierfür sind keine weiteren besonderen Voraussetzungen erforderlich. Aus dem umfassenden Besteuerungsrecht des Wohnsitz- bzw. Ansässigkeitsstaates folgt, dass dieser auch verpflichtet sein soll, negative Einkünfte zu berücksichtigen. Dieses gilt zumindest, wenn positive Einkünfte der gleichen Art der inländischen Besteuerung unterliegen.

### Beratungshinweis

Vor diesem Hintergrund kann es sich als sinnvoll erweisen, gezielt auf die **Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht zu verzichten**. Dies gilt nicht nur für die Vermeidung der sonst ggf. drohenden Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG<sup>49</sup>, sondern auch um als unbe-

<sup>46</sup> Vgl. zum Stand der deutschen DBA das BMF-Schr. v. 19.1.2015 – IV B 2-S 1301/07/10017-05, 2014/iiu0061052, BStBl I 2015, 128

<sup>47</sup> Vgl. § 32d Abs. 2 EStG

<sup>48</sup> Vgl. § 34c Abs. 1 EStG

<sup>49</sup> Vgl. hierzu unter S. 124 f.

schränkt Steuerpflichtiger ggfs. einer niedrigeren Steuerbelastung zu unterliegen, als bei einer lediglich beschränkten Steuerpflicht in der Bundesrepublik Deutschland.

### b) Fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht

Der Grundtatbestand der unbeschränkten Steuerpflicht wird in bestimmten Fällen erweitert, um weitere Steuerpflichtige ebenfalls als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln. Damit sollen Besteuerungslücken geschlossen werden. Dies geschieht sowohl bei der Einkommen- als auch bei der Erbschaftsteuer.<sup>50</sup>

Unbeschränkt steuerpflichtig sind danach deutsche Staatsangehörige, die in einem Dienstverhältnis zu einer **inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts** stehen, für das Arbeitslohn von einer inländischen öffentlichen Kasse bezogen wird. Der Staat, in dem Wohnsitz und/oder gewöhnlicher Aufenthalt belegen sind, erhebt eine dem Umfang nach der beschränkten deutschen Steuerpflicht vergleichbare Steuer, weil die Betroffenen auf Grund ihres diplomatischen oder konsularischen Status über die sog. **Steuerimmunität** verfügen. Dieser Status ist nach den ausländischen Vorschriften zu prüfen.<sup>51</sup> Außerdem werden grundsätzlich auch deren Angehörige i.S.v. § 15 AO mit von dieser Regelung erfasst. Diese Steuerpflicht erstreckt sich im Wesentlichen auf **Diplomaten** und zu ihrem Haushalt gehörende Angehörige.

Hierzu gehören jedoch nicht die bei internationalen Organisationen beschäftigten Deutschen, denn sie beziehen keinen Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse. Ferner sind hiervon die Mitarbeiter des Goethe-Instituts mit Wohnsitz im Ausland nicht betroffen, weil sie in einem Arbeitsverhältnis zu einer juristischen Person des privaten Rechts stehen.<sup>52</sup>

Die Regelung zielt darauf ab, Besteuerungslücken zu vermeiden. Auf Grund der Steuerimmunität werden die Vergütungen im Ausland i.d.R. von der Besteuerung ausgenommen.<sup>53</sup> Dies würde bedeuten, dass diese Einkünfte insgesamt steuerfrei blieben, weil eine Besteuerung durch die Bundesrepublik infolge einer fehlenden (unbeschränkten oder beschränkten) Steuerpflicht ausscheidet und im Ausland ebenfalls keine Besteuerung erfolgte. Diese als unbillig empfundene Ungleichbehandlung gegenüber anderen Arbeitseinkommen wird durch die erweitert unbeschränkte Steuerpflicht beseitigt.

#### Beratungshinweis

Erfolgt ein Wegzug in das Königreich Spanien unter den hier genannten Voraussetzungen, besteht die inländische unbeschränkte Steuerpflicht fort, ohne dass es auf einen deutschen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt ankommt. Dies setzt jedoch voraus, dass Spanien die **Steuerimmunität** den betroffenen Personen gewährt.

<sup>50</sup> Vgl. hierzu unter S. 144 f.

<sup>51</sup> Vgl. BFH v. 22.2.2006 – I R 60/05, BStBl II 2007, 106

<sup>52</sup> Vgl. BFH v. 22.2.2006 – I R 60/05, BStBl II 2007, 106

<sup>53</sup> Dies ergibt sich auf Grund der Vorgaben des sog. Wiener Übereinkommen über das Recht diplomatischer Vertretungen, die eine Steuerfreistellung im Gastland vorsieht. In der Bundesrepublik Deutschland findet sich eine entsprechende Regelung für ausländische Diplomaten mit Tätigkeit im Inland in § 3 Nr. 29 EStG.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Bei dieser Form der Steuerpflicht ergeben sich gegenüber der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG keine Besonderheiten. Der deutschen Besteuerung unterliegt das Welteinkommen und es erfolgt eine umfassende Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Stpfl. bei der inländischen Besteuerung.

### Beratungshinweise

Es kommt **nicht** darauf an, inwieweit im Ausland eine **niedrige oder eine Vorzugsbesteuerung** gewährt wird.

In der Regel ist es nicht möglich, dieser Steuerpflicht durch die Aufgabe der deutschen Staatsangehörigkeit zu entgehen. Zwar wird an dieses Merkmal als Tatbestandsvoraussetzung angeknüpft, doch würde die Aufgabe der deutschen Staatsangehörigkeit auch dazu führen, dass der diplomatische oder konsularische Sonderstatus entzogen wird und damit zugleich im Ausland die Steuerimmunität versagt wird.

### c) Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG

#### (1) Tatbestandsvoraussetzungen

Durch den Erwerb einer spanischen Immobilie kann die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG ausgelöst werden. Diese knüpft in ihrem Grundtatbestand an das Ausscheiden einer natürlichen Person aus der unbeschränkten Steuerpflicht in der Bundesrepublik Deutschland und löst als Rechtsfolge die **Konsequenzen des § 17 EStG**, also die Besteuerung der in den Anteilen an einer Kapitalgesellschaft enthaltenen stillen Reserven, aus, ohne dass tatsächlich veräußert wird. Auf Grund der hiermit verbundenen **Liquiditätsbelastung**, die infolge eines nicht gezahlten Verkaufspreises<sup>54</sup> aus der Substanz finanziert werden muss, ist dies ein gravierender Nachteil.<sup>55</sup> Hierbei muss es sich um eine Beteiligung handeln, die die Voraussetzungen des § 17 EStG erfüllt, so dass zu **irgendeinem Zeitpunkt** innerhalb der **letzten fünf Jahre** eine Beteiligung von **mehr als einem Prozent** bestanden haben muss. Hingegen kommt es nicht darauf an, ob es sich um eine **in- oder ausländische Kapitalgesellschaft** handelt.

### Beratungshinweis

Anders als in den Fällen der §§ 2 ff. AStG ist auch die **Höhe der Steuerbelastung im Ausland irrelevant**, so dass die Regelung nicht nur bei einem Wegzug in einen niedrig besteuerten Staat zu beachten ist.

§ 6 Abs. 1 Satz 2 AStG enthält Fälle, in denen es zwar nicht zu einer Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht des Inhabers der Beteiligung infolge seiner Auswanderung kommt, aber gleichwohl eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG aus der deutschen Besteuerungshoheit ausscheidet. Gesetzestechnisch handelt es sich bei § 6 Abs. 1 Satz 2 AStG um **Nebentatbestände** zu § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG. Sie führen zu den gleichen Rechtsfolgen. Ziel dieser Regelungen ist es,

<sup>54</sup> Schließlich erfolgt – anders als im Anwendungsbereich des § 17 EStG – keine Veräußerung, sondern diese wird nur fingiert.

<sup>55</sup> Vgl. zur ggfs. möglichen Stundung unter S. 133 f.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Umgehungsmöglichkeiten durch entsprechende Gestaltung des Sachverhalts zu verhindern. Ferner sollen in wirtschaftlich vergleichbaren Fällen auch identische Rechtsfolgen ausgelöst werden.

Um eine Erfassung der genannten Fälle des Beteiligungsübergangs vornehmen zu können, sieht § 54 Abs. 4 EStDV für **Notare** eine **besondere Meldepflicht** vor. Sie haben Verfügungen über Kapitalgesellschaftsbeteiligungen durch nicht nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt Steuerpflichtige bei dem FA anzuzeigen, das nach § 19 AO vor der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht für die Besteuerung des Anteilseigners zuständig war.

§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG erfasst die (ganz oder teilweise) unentgeltliche Übertragung von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften unter Lebenden. Damit werden insbes. **Schenkungen**, Schenkungen unter Auflagen und gemischte Schenkungen in den Anwendungsbereich der Vorschrift einbezogen. Nach der Neufassung seit dem SEStEG<sup>56</sup> löst auch ein **Erwerb von Todes wegen** die Rechtsfolgen des § 6 AStG aus.

Zweck dieser Regelung ist es, **Gestaltungen zu verhindern**, bei denen eine Übertragung von Anteilen gegen ein zu niedriges Entgelt oder unentgeltlich erfolgt und damit die Wegzugsbesteuerung umgangen werden könnte. Dies wäre z.B. möglich, wenn ein Steuerpflichtiger vor seiner Wohnsitzverlegung seine Beteiligung an eine ausländische natürliche Person zu einem Wert deutlich unter Marktpreis verkauft. Damit würde ein Teil der in der Beteiligung ruhenden stillen Reserven der deutschen Besteuerung entzogen. Deshalb wird – unter Anwendung der entsprechenden Grundsätze des § 17 EStG – eine Besteuerung vorgenommen. Folglich hat bei einem **teilweise unentgeltlichen Rechtsgeschäft** eine Aufteilung in eine voll entgeltliche und in eine voll unentgeltliche Anteilsübertragung zu erfolgen.<sup>57</sup>

Tz 6.3 Nr. 1 des Anwendungsschreibens zum AStG<sup>58</sup> führt aus, dass eine Übertragung der Anteile auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person erfolgen soll. Offen bleibt indes, inwieweit eine **fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht** unter diese Vorschrift fällt. Meines Erachtens ist auch in diesem Fall § 6 AStG anzuwenden. Die Wegzugsbesteuerung erfolgt unabhängig davon, ob ein deutsches Besteuerungsrecht für die späteren Veräußerungsgewinne aus der übertragenen Beteiligung gegeben ist. So führt z.B. auch die Übertragung von Anteilen auf eine Person, die in einem Nicht-DBA-Staat ansässig ist, zu einer Steuerpflicht der Übertragung. Die Gesetzesformulierung stellt nur auf den Erwerber ab, nicht aber auf den Übertragenden.

Eine Anwendung des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG erfolgt auch, wenn eine **Übertragung** der Anteile **auf eine in- oder ausländische Personengesellschaft** vorgenommen wird, an der die oben genannten Personen beteiligt sind. Gemäß Tz 6.3 Nr. 1 des Anwendungsschreibens zum AStG<sup>59</sup> soll dies geschehen, „soweit daran nicht unbeschränkt Steuerpflichtige beteiligt sind“. Unklar ist die Auslegung dieser Formulierung. Sie könnte einerseits dahin gehend verstanden werden, dass die Beteiligung beschränkt Steuerpflichtiger bereits eine Anwendung des § 6 AStG auslöst. Dies wäre jedoch nicht sachgerecht, wie das Beispiel einer inländischen Personenge-

---

<sup>56</sup> Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Aktiengesellschaft und zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) v. 7.12.2006, BGBl I 2006, 2782 = BStBl I 2007, 4

<sup>57</sup> Vgl. BFH v. 17.7.1980 – IV R 15/76, BStBl II 1981, 11 (ergangen zu § 17 EStG) und dem folgend die Fin-Verw. in H 17 Abs. 4 „Teilentgeltliche Übertragung“ EStH 2011

<sup>58</sup> BMF v. 18.6.2004 – IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl I 2004, Sondernummer 1/2004

<sup>59</sup> BMF v. 14.5.2004 – IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl I 2004, Sondernummer 1, Tz 6.3 Nr. 1

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

sellschaft zeigt, an der sowohl in- wie ausländische Gesellschafter beteiligt sind. In diesem Fall besteht für die Anwendung des § 6 AStG für die inländischen Gesellschafter infolge der Einbringung keine Veranlassung. Deshalb ist die Formulierung des Anwendungsschreibens m.E. i.S.v. „soweit wie“ auszulegen, so dass lediglich für den Teil der Anteile, die auf die beschränkt Steuerpflichtigen entfallen, eine Anwendung des § 6 AStG geboten ist.

§ 6 AStG ist auch auf die Fälle anzuwenden, in denen eine Beteiligung von einem unbeschränkt Steuerpflichtigen<sup>60</sup> auf eine in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person i.R.e. **Erwerbs von Todes** wegen übergeht. Hierbei ist m. E. für die Frage der unbeschränkten Steuerpflicht darauf abzustellen, ob eine Besteuerung der stillen Reserven in den erlangten Anteilen gesichert ist.

### Beispiel

Ein ausschließlich in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger vererbt seine 30 %ige Beteiligung an einer deutschen GmbH an seinen im Königreich Spanien lebenden Bruder. In diesem Fall kommt es nicht nur zu einer möglichen Belastung mit ErbSt, sondern ergänzend zu einer mit Einkommensteuer infolge von § 6 AStG, sofern die auf S. 133 dargestellten Erleichterungen nicht einschlägig sind.

Eine Anwendung dieser Regelung kann bei **doppelt ansässigen natürlichen Personen** fraglich sein. Sofern nach Abkommensrecht der Vermögensempfänger im Ausland als ansässig gilt, kann insoweit eine Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts gegeben sein.<sup>61</sup> In diesen Fällen muss ebenfalls von einer Anwendung des § 6 AStG ausgegangen werden.

### Beratungshinweis

Die Regelung führt zu einer erheblichen Belastung der **Liquiditätssituation** im Erbfall, weil neben der entstehenden ErbSt auch die Steuer gem. § 6 Abs. 1 AStG auf die stillen Reserven zu entrichten ist. Dies sollte i.R.d. Liquiditätsplanung für den Todesfall mit berücksichtigt werden, um nicht die Verfügungsmöglichkeiten über das Vermögen einzuschränken, das die Erben behalten wollen. Dies gilt speziell in den Fällen, in denen die erbschaftsteuerlichen Verschonungsnormen nicht genutzt werden können, weil hier eine ungemilderte Belastung mit Erbschaftsteuer eintritt. Eine Entlastung kann ab dem VZ 2009 allenfalls i.R.d. § 35b EStG erfolgen<sup>62</sup>, wenn der Erbfall nach dem 31.12.2008 eingetreten ist.

Die Regierungsbegründung<sup>63</sup> führt hierzu aus, dass das deutsche Besteuerungsrecht an den Anteilen verloren gehen kann und damit eine ähnliche Situation wie in den übrigen Fällen des § 6 Abs. 1 Satz 2 AStG gegeben sei. Meines Erachtens lässt diese Auffassung unberücksichtigt, dass in den anderen Situationen eine aktive Gestaltung des Steuerpflichtigen vorliegt, während der Tod unvermeidbar ist. Insoweit wird deutlich, dass der Blickwinkel der Norm verändert wurde: Es werden nicht mehr „Missbrauchsfälle“ erfasst, sondern es wird einer **ausschließlich fiskalischen Betrachtungsweise** gefolgt.

<sup>60</sup> Vgl. zur Diskussion einer möglichen Anwendung auf beschränkt Steuerpflichtige. *Schönfeld/Häck*, § 6 AStG und beschränkte Steuerpflicht, IStR 2012, 582 ff

<sup>61</sup> Vgl. hierzu eingehend die Ausführungen unter S. 151 f.

<sup>62</sup> Vgl. hierzu unter S. 211 f.

<sup>63</sup> Vgl. BT-Drucks. 16/2710 S. 52 - 55

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Für die Anwendung von § 6 AStG ist es unerheblich, ob der Erwerb im Wege der **Erbschaft oder des Nachlasses** erfolgt. Daher ist nicht entscheidend, ob eine Vermögensübertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge geschieht oder ob ein schuldrechtlicher Anspruch gegen die Erben besteht. Allerdings erweist sich die Regelung als zu weitgehend.

### Beispiel

Die ausschließlich in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person A errichtet ihr Testament und macht hierin ihren Sohn B zu ihrem Alleinerben. B wohnt bereits seit Jahren aus beruflichen Gründen in Spanien. Im Vermögen des A befindet sich u.a. eine 10-prozentige Beteiligung an der C-GmbH. Im Rahmen seines Testaments setzt A ein Vermächtnis an der Beteiligung zu Gunsten des D aus, der ausschließlich in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist. Kurze Zeit später verstirbt A.

Erbrechtlich geht das Vermögen vom Erblasser A auf den Erben B im Wege der Gesamtrechtsnachfolge über. Der D hat einen schuldrechtlichen Anspruch gegen den B auf Herausgabe der Beteiligung.

Steuerlich entsteht hieraus die Konsequenz, dass der Vermögensübergang von A auf B die Rechtsfolgen des § 6 AStG auslöst und zwar auch dann, wenn der B den Herausgabeanspruch des D hinsichtlich der Beteiligung zeitnah erfüllt und dieser auch zu diesem Zeitpunkt ausschließlich in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Wie das vorstehende Beispiel verdeutlicht, gehen die von § 6 AStG angeordneten Rechtsfolgen **über das eigentlich angestrebte Ziel hinaus**. Sachgerecht wäre es, in vergleichbaren Fällen nicht auf die Person der Erben abzustellen, sondern auf den Empfänger des Vermögens und danach zu fragen, ob bei ihm eine deutsche Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist. Dem steht jedoch die i.R.d. Erbschaft eintretende Gesamtrechtsnachfolge und damit der – wenn auch nur vorübergehende – Übergang des Vermögens auf die Erben entgegen.

#### Beratungshinweis

Gem. BMF-Schreiben vom 14.3.2006<sup>64</sup> kann durch eine zeitnahe Auseinandersetzung der Erbschaft (i.d.R. innerhalb von sechs Monaten) eine **Rückbeziehung der Erbauseinandersetzung auf den Todeszeitpunkt** erreicht werden, so dass bei den übrigen Erben keine Einkünfte entstehen, soweit Vermögen auf andere Erben übergeht. Leider fehlt ein entsprechender Hinweis, dass damit auch die Wegzugbesteuerung nach § 6 AStG umgangen werden kann.

Das vorstehende Beispiel ist auf Grund des insoweit eindeutigen Gesetzeswortlauts nicht sachgerecht zu lösen.<sup>65</sup> Die FinVerw. sollte daher im – auf Grund der Gesetzesänderung ohnehin überarbeitungsbedürftigen – Anwendungsschreiben zum AStG anordnen, dass eine einschränkende Auslegung des Gesetzeswortlauts zu erfolgen hat und eine Besteuerung solange unter-

<sup>64</sup> BMF-Schr. v. 14.3.2006 – IV B 2 – S 2242 – 7/06, BStBl I 2006, 253

<sup>65</sup> Auch die Stellungnahme des Bundesrats spricht nur von einer Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht des Erben und plädiert für eine enge Auslegung, vgl. BR-Drucks. 542/06 S. 11. Die Stellungnahme des Finanzausschusses des Bundestags ist unklar, vgl. BT-Drucks. 16/3369 S. 15, weil hierin auf den Rechtsnachfolger abgestellt wird, aber nicht klar wird, ob hierfür die Einzelrechtsnachfolge genügt oder Gesamtrechtsnachfolge erforderlich ist.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

bleibt, wie im Ergebnis keine Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich der stillen Reserven eintritt.

### Beratungshinweis

Die so entstehenden – für die Betroffenen **häufig unerwarteten** – **Steuerbelastungen** sollten bei der Regelung der Vermögensnachfolge mit berücksichtigt werden. Gegebenenfalls ist zu prüfen, inwieweit einzelne **Personen nicht als Erben** eingesetzt werden, sondern zu ihren Gunsten nur (entsprechend umfangreiche) Vermächtnisse ausgesetzt werden, um sie vermögensmäßig mit einem Erben gleichzustellen, aber die entstehende „Entstrickungsbesteuerung“ zu vermeiden. Folglich sollten im Ausland Ansässige mit Vermächtnissen bedacht werden, jedoch nicht in den Kreis der Erben aufgenommen werden. Selbstverständlich müssen solche Überlegungen in die gesamte Planung des Vermögensübergangs einbezogen werden.

Im vorstehenden Fall könnte zwar eine Entlastung infolge von § 6 Abs. 3 Satz 3 AStG erfolgen, doch ist diese Regelung nur anwendbar, wenn der Rechtsnachfolger **innerhalb von fünf Jahren unbeschränkt steuerpflichtig wird**. Dies ist hier jedoch nicht der Fall, weil der Erbe nicht unbeschränkt steuerpflichtig wird und der Vermächtnisnehmer ohnehin unbeschränkt steuerpflichtig ist.

### Beratungshinweis

Es kann sich als sinnvoll erweisen, den **Erben** kurzfristig in Deutschland **unbeschränkt steuerpflichtig werden zu lassen** und erst dann die Übertragung des Vermögens auf die Begünstigten aus dem Vermächtnis vorzunehmen. Hiermit ist der Vorteil verbunden, dass die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht zu einem Wegfall der Besteuerung nach § 6 AStG führt. Allerdings ist dabei zu prüfen, inwieweit damit eine Verstrickung von Anteilen i.S.v. § 6 AStG ausgelöst wird, wenn in der Vergangenheit schon eine längere Ansässigkeit in Deutschland vorlag.

Der Wortlaut des Gesetzes stellt auf „die **Übertragung der Anteile**“ ab. Diese Formulierung ist m.E. dahingehend auszulegen, dass für die Höhe der Beteiligungsquote die Person des Erblassers entscheidend ist. Gibt es mehrere Erben und wäre jeder isoliert betrachtet mit einer Quote von weniger als 1 % beteiligt, war der Erblasser jedoch zu mindestens 1 % beteiligt, reicht dies aus, um die Voraussetzungen des § 6 AStG zu erfüllen. Durch diese Interpretation wird der Zielsetzung des Gesetzgebers Rechnung getragen, der in den Fällen der alternativ erfolgenden Veräußerungsgewinnbesteuerung die ähnlichen Rechtsfolgen mit Hilfe von § 6 AStG eintreten lassen will. Auch für Zwecke des § 17 EStG wird auf die Besitzquote des Veräußerers abgestellt, auch wenn mehrere Teilveräußerungen erfolgen, die isoliert betrachtet möglicherweise unter der Grenze des § 17 EStG bleiben.

Fraglich könnte in diesem Zusammenhang sein, ob die Beteiligungsvoraussetzungen auch dadurch erfüllt werden können, dass der Erblasser oder Schenker zu weniger als 1 % an einer inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, aber **Teil eines Pools i.S.v. § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG** bildet. Dieser würde die Grenze von 25 % übersteigen und damit automatisch auch den Grenzwert von 1 % des § 17 EStG. Hierfür ist entscheidend, ob die Anteile der anderen Poolpartner insoweit eine Infizierung der eigenen Beteiligung herbeiführen.

M.E. ist dies nicht der Fall, weil in § 6 AStG auf § 17 EStG verwiesen wird. Dieser stellt **isoliert** auf die **Person des Veräußerers** ab und sieht nicht vor, dass Gruppen mit gleichgerichteten Interessen zusammenzurechnen sind. Grundsätzlich sind die Anteile demjenigen zuzurechnen, der

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

ihr zivilrechtlicher Eigentümer ist (§ 39 Abs. 1 AO). Stehen die Anteile indes im wirtschaftlichen Eigentum eines anderen Steuerpflichtigen, erfolgt die Zurechnung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO beim wirtschaftlichen Eigentümer. Hierfür kommt es m. E. entscheidend auf die Ausgestaltung des Pools an. Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich ihrem zivilrechtlichen Eigentümer zuzuordnen. Nur wenn eine andere Person als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist, sind ihm die Wirtschaftsgüter zuzurechnen.<sup>66</sup> Dieses wird übertragen, wenn das rechtliche Eigentum beim bisherigen Inhaber verbleibt, der Erwerber jedoch auf Grund eines zivilrechtlich wirksamen Rechtsgeschäfts eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Eigentums gerichtete Rechtsposition innehat. Dies setzt voraus, dass der Erwerber alle Befugnisse hat, die mit der Beteiligung verbunden sind und diese im eigenen Interesse ausüben kann. Dies erfasst das Gewinnbezugsrecht, die Chance auf Wertsteigerungen und die Gefahr des Wertverlusts der Anteile bis zum Zeitpunkt der Eigentumsübertragung und die Ausübung der Verwaltungsrechte, insbesondere der Stimmrechte.<sup>67</sup> Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist nach dem Gesamtbild der jeweiligen wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen.<sup>68</sup> Dabei ist nicht erforderlich, dass jedes der Merkmale des wirtschaftlichen Eigentums in vollem Umfang vorliegt.<sup>69</sup>

Beim Pool wird verlangt, dass eine **einheitliche Ausübung der Stimmrechte** gegenüber Dritten erfolgt und nur einheitlich verfügt wird. Hingegen liegt die Entscheidung zum Verkauf bei jedem Gesellschafter, auch wenn dadurch möglicherweise erbschaftsteuerliche Nachteile ausgelöst werden. Ferner steht jedem der Anspruch auf Dividende zu und die Auswirkungen einer Wertänderung treffen jeden individuell. Ferner bilden die Anteile nach h.M. kein Gesamthandsvermögen des Pools.<sup>70</sup> Folglich bleiben sie Privatvermögen jedes isoliert zu betrachtenden Poolpartners. Hinzu kommt, dass die Poolvereinbarung regelmäßig für einen begrenzten Zeitraum abgeschlossen wird. Insoweit findet keine dauerhafte Übertragung statt. Damit wird der zivilrechtliche Eigentümer nicht für die gewöhnliche Nutzungsdauer der Beteiligung von seiner Einwirkung ausgeschlossen. Bekanntlich haben Beteiligungen keine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer; andernfalls müsste eine planmäßige Abschreibung zulässig sein.

Diese Überlegung lässt sich auch unter Hinweis auf die Behandlung von **Bruchteilen** und Gesamthandsvermögen ohne Betriebsvermögen, also **vermögensverwaltenden Personengesellschaften**, unterstützen. Für Bruchteilsgemeinschaften wird angenommen, dass die Beteiligung einkommensteuerlich nach Maßgabe des jeweiligen Anteils den einzelnen Berechtigten zuzurechnen ist.<sup>71</sup> Bei den vermögensverwaltenden Personengesellschaften hat eine Zurechnung der Beteiligung zum jeweiligen Gesellschafter nach Maßgabe seines Anteils zu erfolgen.<sup>72</sup> Hingegen

---

<sup>66</sup> Vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO. Der BFH hat zu § 17 EStG entschieden, dass nach diesen Regeln über die Zuordnung von Beteiligungen zum Veräußerer zu entscheiden ist, vgl. z.B. BFH v. 7.7.1992 – VIII R 54/88, BStBl II 1993, 331 und BFH v. 18.9.1984 – VIII R 119/81, BStBl II 1985, 55

<sup>67</sup> Vgl. BFH v. 18.5.2005 – VIII R 34/01, BStBl II 2005, 857; BFH v. 8.11.2005 – VIII R 11/02, BStBl II 2006, 253, m.w.N.; BFH v. 11.7.2006 – VIII R 32/04, BStBl II 2007, 296; BFH v. 22.7.2008 – IX R 74/06, BStBl II 2009, 124; BFH v. 8.11.2005 – VIII R 21/01, BFH/NV 2006, 491

<sup>68</sup> Vgl. BFH v. 4.7.2007 – VIII R 68/05, BStBl II 2007, 937

<sup>69</sup> Vgl. BFH v. 11.7.2006 – VIII R 32/04, BStBl II 2007, 296

<sup>70</sup> Vgl. z.B. *Lahme/Zikesch*, Erbschaftsteuerliche Begünstigung von Kapitalgesellschaftsanteilen mittels Poolvereinbarungen, DB 2009, 527 ff, 530 f.; *Zipfel/Lahme*, Poolvereinbarungen als Mittel für die erbschaftsteuerliche Begünstigung von Kapitalgesellschaftsanteilen, DStZ 2009, 615, 616 f.; *Hannes/von Freeden*, Der Abschluss eines erbschaftsteuerlich motivierten Poolvertrags unter Berücksichtigung von § 8c KStG, Ubg 2008, 624 ff, 626; *Oertzen*, Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht – Überblick und erste Problempunkte, Ubg 2008, 57 ff, 61

<sup>71</sup> Vgl. z.B. *Weber-Grellet*, in: Schmidt, EStG, § 17 Rz 54, 32. Aufl., München 2013

<sup>72</sup> Vgl. BFH v. 11.7.2006 – VIII R 32/04, BStBl II 2007, 296

ist unstrittig, dass eine Zusammenrechnung von Anteilen in einem solchen Gesamthandsvermögen und in seinem Privatvermögen zu erfolgen hat.<sup>73</sup>

### (2) Erleichterungen

§ 6 Abs. 3 und 4 AStG enthalten Maßnahmen zur **Vermeidung von Besteuerungshärten**, die dadurch ausgelöst werden, dass dem Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung keine Veräußerungserlöse zufließen, die zur Finanzierung der Steuerbelastung verwendet werden können.<sup>74</sup> Aus Gründen der sachlichen Billigkeit kann eine Milderung der Besteuerungsfolgen geboten sein, weil andernfalls der Steuerpflichtige gezwungen sein könnte, die Beteiligung zu veräußern, um die entstehende Steuerbelastung finanzieren zu können. § 6 Abs. 5 AStG trifft Sonderregelungen für **EU- und EWR-Staatsangehörige**. Dadurch soll erreicht werden, dass die Vorgaben mit den Grundfreiheiten des AEUV vereinbar sind. Abweichend vom Grundtatbestand erfolgt eine **Stundung des eigentlich entstehenden Steueranspruchs**. Es sind keine Sicherheitsleistungen und keine Zinsen oder Ratenzahlungen festzusetzen. Durch § 6 Abs. 6 AStG wird dem Umstand Rechnung getragen, dass der Wert der Beteiligung zum Zeitpunkt der Veräußerung niedriger sein kann, als dies beim Wegzug der Fall war. Sind die jeweiligen Voraussetzungen erfüllt, kann eine Berufung auch i.R.e. Erbgangs auf sie erfolgen. Allerdings ist zu beachten, dass insbesondere die personenbezogenen Merkmale in der Regel nicht nutzbar sind, weil deren Tatbestandsvoraussetzungen nicht erfüllt sind.

Eine Erleichterung ist auch für den Fall vorgesehen, dass ein Ausscheiden der Beteiligung i.S.v. § 17 EStG aus der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht dadurch erfolgt, dass eine Übertragung der Beteiligung auf einen **Erben bzw. Beschenkten** erfolgt, der in Deutschland **nicht unbeschränkt steuerpflichtig** ist. Danach „gilt Satz 1 entsprechend“, wenn der Rechtsnachfolger innerhalb von fünf Jahren in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig wird. Durch den Verweis auf § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG wird klargestellt, dass nur in den Fällen die Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung nicht eintreten, wenn die Anteile in der Zwischenzeit nicht veräußert worden sind und kein Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nrn. 1 oder 3 AStG verwirklicht wurde.

Die Regelung stellt auf den **Rechtsnachfolger** ab. Dies ist in den Fällen der Schenkung regelmäßig der Beschenkte. Unstreitig gilt als Rechtsnachfolger in den Fällen der Erbschaft die Gemeinschaft der Erben. Erhebliche Folgeprobleme ergeben sich in den **Fällen des Vermächtnisses**. Entscheidend hierfür ist, dass der Vermächtnisnehmer nicht Rechtsnachfolger des Erblassers ist bzw. möglicherweise erst durch die Erfüllung des schuldrechtlichen Herausgabeanspruchs durch die Erben das Ausscheiden der Beteiligung i.S.v. § 17 EStG aus der deutschen „Steuerverstrickung“ eintritt.

### Beispiel

Der Erblasser E verfügt u. a. über eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG. Erbe des E wird dessen Sohn S, der ausschließlich in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist. Die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft soll im Wege eines Vermächtnisses an den Freund F übertragen werden, der ausschließlich im Königreich Spanien ansässig ist.

---

<sup>73</sup> Vgl. BFH v. 19.3.1996 – VIII R 15/94, BStBl II 1996, 312

<sup>74</sup> Vgl. zu einer eingehenden Erläuterung *Strunk/Kaminski*, in: *Strunk/Kaminski/Köhler*, AStG-DBA, § 6 AStG, Rz 168 ff. (Januar 2013), m.w.N.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Im vorliegenden Fall würde zwar nicht die Vermögensübertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge zwischen E und S zu einer Besteuerung nach § 6 AStG führen, wohl aber die Erfüllung des Vermächtnisses als Folge des Erbanges.

Im Beispiel löst die Übertragung der Beteiligung von dem Erben auf den Vermächtnisnehmer den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG aus. Folglich müsste der Vermächtnisnehmer seinen Wohnsitz in Deutschland begründen, um insoweit die Voraussetzungen für die Beseitigung des Besteuerungsanspruchs zu erfüllen. Selbst wenn dies geschähe, käme es gleichwohl nicht zum Wegfall des Steueranspruchs. Entscheidend hierfür ist, dass auf den „**Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen**“ abgestellt wird. Dies ist jedoch der Erbe, der ohnehin schon in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist. Nach der Rspr. des BFH bilden der Erbfall und die Erbausinandersetzung keine rechtliche Einheit für Zwecke der ESt.<sup>75</sup> Aus dem Charakter des Verweises in § 6 AStG auf § 17 EStG folgt, dass dieses Verständnis auch für Zwecke des § 6 AStG gilt. Nach dem Rechtsgedanken des § 6 Abs. 3 Satz 3 AStG würde es nahe liegen, in diesen Fällen keine Besteuerung eintreten zu lassen, weil Deutschland im Ergebnis keinen Verlust an Besteuerungssubstrat oder Besteuerungsmöglichkeit erleidet.

### Beratungshinweis

Auch in diesen Fällen sieht das BMF-Schreiben vom 14.3.2006<sup>76</sup> keine Regelung vor, die eine Rückbeziehung ermöglicht. Gleichwohl sollte stets eine Abstimmung mit der FinVerw. herbeigeführt werden, um eine Besteuerung in diesen Fällen vermeiden zu können. Hierbei sollte darauf hingewiesen werden, dass mit der Gewährung einer Stundung der Bundesrepublik Deutschland i.d.R. kein Besteuerungssubstrat endgültig entgeht, sondern nur ein Aufschub der Besteuerung der stillen Reserven erfolgt.

Die vorstehenden Überlegungen verdeutlichen, dass die Ausnahmetatbestände, die zu einem Wegfall des Besteuerungsanspruchs führen, nur unzureichend ausgestaltet sind. Dies zeigt sich auch daran, dass ein Wegfall der Besteuerung nicht auch in den Fällen erfolgt, in denen die Beteiligung geschenkt wird und der Beschenkte in Deutschland wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird.

### Beratungshinweis

In den vorliegenden Fällen sollte geprüft werden, ob ein Antrag auf **Erlass im Billigkeitswege** – sei es auf Grundlage von § 163 AO oder von § 227 AO – Aussicht auf Erfolg hat. Die Finanzverwaltung ist aufgefordert, im Erlasswege den sonst entstehenden Konflikt mit dem verfassungsrechtlichen Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beseitigen.

Der BFH hat mit Urteil vom 8.10.1970<sup>77</sup> entschieden, dass ein Antrag auf Ermäßigung oder Erlass der ESt, die auf den Veräußerungsgewinn entfällt, bereits **i.R.d. einkommensteuerlichen Veranlagung** zu stellen (und zu berücksichtigen) ist.

<sup>75</sup> Vgl. BFH, GrS v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl II 1990, 837

<sup>76</sup> BMF-Schr. v. 14.3.2006 – IV B 2 – S 2242 – 7/06, BStBl I 2006, 253

<sup>77</sup> BFH v. 8.10.1970 – IV R 69/70, BStBl II 1971, 16 (ergangen zum damaligen § 16 Abs. 5 EStG)

### Beratungshinweis

§ 6 Abs. 3 Nr. 1 Halbsatz 2 AStG a.F. und Tz 6.3 Nr. 1 Satz 4 des Anwendungsschreibens<sup>78</sup> sahen vor, dass bei Schenkungen der Anteile an eine unbeschränkt steuerpflichtige Person in Deutschland die anfallende ESt infolge von § 6 AStG auf Antrag ermäßigt oder erlassen werden könne, wenn für die Übertragung in- oder ausländische Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer anfiel. Diese Regelung ist in der derzeitigen Gesetzesfassung nicht mehr enthalten, so dass es zu einer **Doppelbelastung** kommt.<sup>79</sup>

### (3) Sonderprobleme

Infolge des Inkrafttretens der Neufassung des DBA Spanien zum 01.01.2013<sup>80</sup> stellt sich die Frage, ob dies die Rechtsfolge der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG auslöst, nach dem durch das SEStEG<sup>81</sup> die Begrenzung auf inländische Kapitalgesellschaften aufgehoben wurde.<sup>82</sup> Abweichend vom bisherigen Abkommen wurde nunmehr angeordnet, dass Spanien als Belegenheitsstaat einer Immobilie das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft hat, deren Aktivvermögen zu mehr als 50% aus in Spanien belegenen Immobilien besteht. Danach hat in den Fällen des Immobilienbesitzes über eine S.L. nicht nur die Bundesrepublik Deutschland sondern auch Spanien ein Besteuerungsrecht für den Veräußerungsgewinn aus den Anteilen an der S.L.<sup>83</sup> Befinden sich die Anteile an der S.L. im steuerlichen Privatvermögen des Gesellschafters, sind die Voraussetzungen der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG erfüllt. Schließlich wäre die Bundesrepublik Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters verpflichtet, die in Spanien erhobene Steuer anzurechnen. Darin kann eine Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts erblickt werden, was nach § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG einen Ergänzungstatbestand der Wegzugsbesteuerung bildet. § 6 AStG fingiert die Veräußerung der Anteile an der Kapitalgesellschaft und ordnet deshalb die Anwendung der Rechtsfolgen des § 17 EStG an. Fraglich ist, ob in diesen Fällen die Möglichkeit der Stundung der festgestellten Steuer besteht. Diese ist nach dem Gesetzeswortlaut nur für den Grundtatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG vorgesehen, nicht aber für die hier einschlägigen Ergänzungstatbestände.

### Beispiel:

Eine in Deutschland ansässige natürliche Person hält 100 % an einer spanischen Kapitalgesellschaft und die spanische Kapitalgesellschaft eine in Spanien belegene Immobilie im Eigentum hat. Nach dem bis zum 31.12.2012 geltenden DBA lag das Besteuerungsrecht an der spanischen Kapitalgesellschaft ausschließlich beim Staat des Gesellschafters (hier Deutschland). Nach dem neuen DBA hat neben Deutschland auch Spanien das Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Gesellschaften, die mittelbar oder unmittelbar an Kapitalgesellschaften beteiligt sind, die überwiegend spanische Immobilien in ihrem Eigentum haben. Dies bedeutet, dass nach dem Wortlaut des seit dem

<sup>78</sup> BMF v. 14.5.2004 – IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl I 2004, Sondernummer 1/2004

<sup>79</sup> Kritisch auch *Stümper*, Wegzugsbesteuerung durch Tod wesentlich beteiligter Gesellschafter, GmbHR 2007, 358, 360

<sup>80</sup> BGBl. II 2013, 349

<sup>81</sup> Vom 07.12.2006, BGBl. I 2008, 2782

<sup>82</sup> Vgl. hierzu *Strunk/Kaminski*, in: *Strunk/Kaminski/Köhler*, AStG-DBA, § 6 AStG Rz. 75 ff. (Januar 2013)

<sup>83</sup> Vgl. Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland-Spanien, in entsprechender Anwendung von Art. 13 Abs. 4 OECD-MA

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

1.1.2013 geltenden DBA mit Spanien ein Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 oder vermutlich Nr. 4 AStG einschlägig ist, da die Veräußerung der Anteile an der deutschen GmbH durch die natürliche Person in Deutschland, die sich annahmegemäß nicht aus Deutschland hinaus bewegt, auch in Spanien besteuert werden kann und damit das Besteuerungsrecht Deutschlands beschränkt. Nur über den mittelbaren Bezug zu Immobilien in Spanien wurde eine steuerliche Rechtsfolge begründet, die nicht mit dem Zweck des § 6 AStG übereinstimmt, aber auch nicht administrierbar ist, denn nach dem Wortlaut des § 6 AStG wie auch des Art. 13 des DBA Spanien wird jeder Sachverhalt mit Beteiligungen erfasst, auch wenn nur eine geringe Beteiligung an der spanischen Kapitalgesellschaft besteht, da die Zuweisung des Besteuerungsrechts auf den Anteil der spanischen Immobilien am Gesamtvermögen der Gesellschaft abstellt.<sup>84</sup> In der Literatur sind bereits Überlegungen angestellt worden, welche Konsequenzen sich aus der Regelung in den DBA ergeben und ob es Gestaltungsmöglichkeiten gibt.<sup>85</sup> Meines Erachtens stehen die sich nach wörtlicher Auslegung ergebenden Rechtsfolgen im klaren Widerspruch zum Gesetzeszweck und bedürfen einer unverzüglichen gesetzlichen Änderung.

Durch das „Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften“<sup>86</sup> sind die Ausnahmeregelungen in § 6 Abs. 5 Satz 3 AStG um die neue Nr. 4 ergänzt worden. Diese Vorschriften sind zwar mit Wirkung zum 31.12.2014 in Kraft getreten, gleichwohl sollen sie gem. § 21 Abs. 23 AStG auf alle Fälle anzuwenden sein, in denen die geschuldete Steuer noch nicht entrichtet wurde.

### Beratungshinweis

Bei der vorliegenden Regelung handelt es sich um eine für die Stpfl. günstige Vorschrift, indem eine weitere Ausnahme geschaffen wird, in der eine Stundung erfolgen kann. Insoweit stellt sich die Frage einer möglicherweise verfassungswidrigen Rückwirkung<sup>87</sup> in diesen Fällen nicht. Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass Voraussetzung für die Stundung die Gewährung von Amtshilfe durch den anderen Staat ist, weil selbst damit keine Schlechterstellung gegenüber dem Status Quo erfolgt. Außerdem gewähren derzeit alle Staaten die entsprechende Amtshilfe, so dass diese Regelung insoweit zum jetzigen Stand bedeutungslos ist.<sup>88</sup>

Ausweislich der Regierungsbegründung zu dieser Änderung geht der Gesetzgeber davon aus, dass der Abschluss oder die Änderung eines DBA, die zum erstmaligen Ausschluss des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland führt (wie z.B. bei der Einführung einer Regelung für Immobilien-Gesellschaften nach Art. 13 Abs. 4 OECD-MA zu einer Anwendung des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG führen soll. M.E. ist fraglich, ob dieses Verständnis zutreffend ist. Schließlich wird hier nicht durch den Stpfl. ein Besteuerungstatbestand ausgelöst, sondern durch den Staat. Da hiermit keine Veränderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verbunden ist, ist fraglich, ob vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen Vorgaben eine Besteuerung erfolgen darf.

<sup>84</sup> Vgl. hierzu auch *Bron*, IStR 2014, 918

<sup>85</sup> Vgl. *Bron*, IStR 2012, 904

<sup>86</sup> Vom 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2417

<sup>87</sup> Vgl. grundlegend zur Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung BVerfG vom 31.5.1960, 2 BvL 4/59, BVerfGE 11, 139 ff., 145 f.

<sup>88</sup> Kritisch auch *Stümper*, Wegzugsbesteuerung durch Tod wesentlich beteiligter Gesellschafter, GmbHR 2007, 358, 360

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Außerdem hat der deutsche Gesetzgeber durch das AmtshilfeRLUmsG<sup>89</sup> einen neuen **§ 50i EStG** geschaffen. Damit werden die Fälle erfasst, in denen die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG dadurch umgangen werden sollte, dass die Anteile in das Betriebsvermögen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft eingebracht wurden. Diese Regelung ordnet für alle vor der Verkündung des Gesetzes erfolgten Fälle an, dass die Veräußerungsgewinne an in eine Personengesellschaft eingebrachte Kapitalgesellschaftsanteile in Deutschland besteuert werden können. Der Gesetzeswortlaut stellt auf eine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S.v. § 15 Abs. 3 EStG ab. Dies umfasst wohl auch gewerblich infizierte Personengesellschaften und Einbringungen in das Sonderbetriebsvermögen.<sup>90</sup> Bei dieser Regelung handelt es sich um einen treaty override. Folglich ergeben sich aus den Vorlagebeschlüssen des I. Senats<sup>91</sup> möglicherweise auch Rückwirkungen auf § 50i EStG.

In der Gestaltungsberatung wurde versucht, die negativen Auswirkungen des § 6 AStG dadurch zu verhindern, dass die Beteiligung i.S.d. § 17 EStG vor dem Wegzug in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG eingebracht wurde. Dies hatte den Zweck, die Beteiligung in einem inländischen Betriebsvermögen zu verstricken,<sup>92</sup> so dass mit dem Wegzug des Gesellschafters die Anteile nicht aus der deutschen Besteuerung ausscheiden und damit keine Veranlassung bestand, die vorhandenen stillen Reserven zu besteuern. Hierbei wurde in der Vergangenheit der Umstand genutzt, dass nach Verwaltungsauffassung auch gewerblich geprägte Personengesellschaften abkommensrechtlich zu Unternehmensgewinnen i.S.v. Art. 7 OECD-MA führen sollen.<sup>93</sup> Hingegen folgt der BFH in st. Rspr. dieser Qualifikation nicht.<sup>94</sup>

Die Einbringung in die GmbH & Co. KG erfolgt entsprechend dem BMF-Schreiben vom 11.7.2011<sup>95</sup> als unentgeltliche Übertragung durch eine ausschließliche Gutschrift auf dem gesamthänderisch gebundenen Kapitalkonto. Hingegen werden zusätzliche Anteile als Gegenleistung nicht gewährt. Bei der übernehmenden Gesellschaft sind die Anteile nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG mit den historischen Anschaffungskosten zu bewerten. Folglich entsteht beim einlegenden Gesellschafter kein steuerbarer Veräußerungsgewinn. Im Anschluss daran erfolgt der Wegzug in das Ausland.

Da nach bisheriger Auffassung des BMF abkommensrechtlich Unternehmensgewinne vorlagen, verblieb das Besteuerungsrecht für die Anteile in Deutschland. Nach Tz. 2.2.1 der Be-

---

<sup>89</sup> Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 26.06.2013, BGBl. I, 1809

<sup>90</sup> Gl. A. *Prinz*, DB 2013, 1381

<sup>91</sup> Vgl. BFH v. 10.1.2012, I R 66/09, BFH/NV 2012, 1056, anhängig beim BVerfG unter Az. 2 BvL 1/12, zu § 50d Abs. 8 EStG und v. 11.12.2013, I R 4/13, BFH/NV 2014, 614, Az. beim BVerfG: 2 BvL 15/14, zu § 50d Abs. 10 EStG und BFH v. 20.8.2014, I R 86/13, BFH/NV 2014, 1985, Az. beim BVerfG: 2 BvL 21/14, zu § 50d Abs. 3 EStG sowie grundlegend hierzu *Gosch*, IStR 2008, 413 ff. Zu Details der Diskussion vgl. z.B. *Lehner*, IStR 2012 S. 389; *Schwenke*, FR 2012 S. 443; *Hahn*, IStR 2011 S. 863; *Mitschke*, DStR 2011 S. 2221

<sup>92</sup> Vgl. *Loose/Wittkowski*, IStR 2011, 68, *Schönfeld*, IStR 2011, 142; *Bilitewski/Schifferdecker*, Ubg 2013, 559; und *Sonnleitner/Winkelhog*, BB 2014, 473. Hierbei kommt sowohl eine verdeckte Einlage in das Gesamthandsvermögen als auch eine Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen in Betracht.

<sup>93</sup> Vgl. BMF v. 16.4.2010, IV B 2 – S 1300/09/10003, 2009/0716905, BStBl I 2010, 354, Tz. 2.2, vgl. aber nunmehr BMF v.26.9.2014, IV B 5–S 1300/09/10003, BStBl I 2014, 1258.

<sup>94</sup> Vgl. BFH v. 25.5.2011, I R 95/10, BFH/NV 2010, 1602, v. 24.8.2011, I R 46/10, BFH/NV 2011, 2165 und v. 28.4.2010, I R 81/09, BFH/NV 2010, 1550.

<sup>95</sup> BMF v. 11.7.2011, IV C 6 – S 2178/09/10001, 2011/0524044, BStBl I 2011, 713.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

etriebsstättenverwaltungsgrundsätze<sup>96</sup> sollte dies auch bei gewerblich geprägten Personengesellschaften der Fall sein. Dies hatte zur Folge, dass sowohl für Dividenden als auch für evtl. Veräußerungsgewinne das Besteuerungsrecht in der Bundesrepublik Deutschland verblieb. Eine solche Vorgehensweise erwies sich insbesondere dann als sinnvoll, wenn ein Wegzug in einen Drittstaat<sup>97</sup> erfolgte und auch keine vorübergehende Abwesenheit i.S.v. § 6 Abs. 5 AStG vorlag. In diesen Fällen gab es keine Erleichterung bei der Wegzugsbesteuerung, so dass eine entsprechende Anwendung von § 17 EStG und damit die sofortige Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren erfolgte. Allerdings war mit dieser Vorgehensweise der Nachteil verbunden, dass die Dividenden und evtl. Veräußerungsgewinne weiterhin der deutschen Besteuerung unterlagen, woraus sich u.U. Steuersatznachteile ergaben. Diese relativieren sich jedoch, wenn der Stpfl. die Absicht hatte, langfristig wieder in die Bundesrepublik Deutschland zurückzukehren und seine Beteiligung nicht zu verkaufen, sondern allenfalls zu vererben. In diesen Fällen war der Vorteil infolge der Vermeidung der Anwendung des § 6 AStG häufig größer, als der Nachteil im Rahmen der laufenden Besteuerung.

Dem stand jedoch die Rechtsprechung des BFH entgegen,<sup>98</sup> die in diesen Fällen nicht von Unternehmensgewinnen ausgeht, so dass das deutsche Besteuerungsrecht nicht mehr vollumfänglich gegeben wäre. Da die deutsche FinVerw. in einigen vergleichbaren Fällen offenbar verbindliche Auskünfte erteilt hatte, nach denen die Einbringung in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft nicht zu einer Anwendung des § 6 AStG führen sollte, stellte sich die Frage, ob sowohl für die Dividenden als auch für evtl. Veräußerungsgewinne ein deutsches Besteuerungsrecht bestand oder ob dem die abkommensrechtlichen Regelungen entgegenstehen. In den deutschen DBA wird regelmäßig für Dividenden eine der Höhe nach beschränkte Quellensteuer für den Quellenstaat vorgesehen und die Besteuerung der Veräußerungsgewinne aus Anteilen an Kapitalgesellschaften dem Wohnsitzstaat zugewiesen. Folglich würde das DBA nach einem Wegzug aus Deutschland der deutschen Besteuerung zumindest teilweise entgegenstehen.

Um diese Rechtsunsicherheit zu beseitigen, ist § 50i EStG durch das AmtshilfeRLUmsG<sup>99</sup> geschaffen worden. Er ordnet für alle Fälle einer Einlage **vor dem 29.6.2013**<sup>100</sup> in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft an, dass eine Personengesellschaft i.S.v. § 15 Abs. 3 EStG zu einer Abschirmung gegenüber der ausländischen Besteuerung führt. Die Regelung sieht im Wesentlichen Folgendes vor:

- Werden die in eine solche Personengesellschaft eingebrachten Anteile **verkauft**, soll die Bundesrepublik Deutschland – unabhängig von evtl. abweichenden Regelungen im jeweiligen DBA – hierfür das Besteuerungsrecht haben.

---

<sup>96</sup> BMF v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, geändert durch BMF v. 20.11.2000, IV B 4 – S 1300 – 222/00, BStBl I 2000, 1509, v. 29.9.2004, IV B 4 – S 1300 – 296/04, BStBl I 2004, 917, v. 25.8.2009, IV B 5 – S 1341/07/10004, BStBl I 2009, 888 und v. 16.4.2010, IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl I 2010, 354.

<sup>97</sup> Hierunter sind Staaten zu verstehen, die weder Mitgliedstaaten der EU noch des EWR sind.

<sup>98</sup> Vgl. BFH v. 25.5.2011, I R 95/10, BFH/NV 2010, 1602, v. 24.8.2011, I R 46/10, BFH/NV 2011, 2165 und v. 28.4.2010, I R 81/09, BFH/NV 2010, 1550.

<sup>99</sup> Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809.

<sup>100</sup> Vgl. § 52 Abs. 59d EStG. Dies ist der Tag der Gesetzesverkündung.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

- **Laufende Einkünfte** aus der Beteiligung (also insbesondere Dividenden) sollen – ebenfalls unabhängig von der Vorgabe im jeweiligen DBA – in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden können.
- Es wird eine Sonderregelung geschaffen, die v.a. für **Betriebsaufspaltungsfälle** von Bedeutung ist.

Diese Regelung dient der Absicherung des deutschen Besteuerungsaufkommens und führt dazu, dass in den Altfällen davon ausgegangen werden kann, dass die Einbringung in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft nicht die Anwendung des § 6 AStG auslöst. Gleichwohl muss sowohl für die laufenden Einkünfte als auch bei einer Veräußerung eine Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland erfolgen. Dies gilt unabhängig von den Regelungen im jeweiligen DBA. Folglich kann es zu Doppelbesteuerungen kommen, wenn das Ausland davon ausgeht, dass ihm ebenfalls ein Besteuerungsrecht zusteht.<sup>101</sup> Außerdem erfolgt keine Beschränkung auf die stillen Reserven, die bis zum Zeitpunkt des Wegzugs entstanden sind. Kommt es zu einer Wertsteigerung nach dem Wegzug in das Ausland, werden diese „neuen“ stillen Reserven ebenfalls der deutschen Besteuerung unterworfen und zwar auch in denen Fällen, in denen im Ausland eine Bewertung mit dem Verkehrswert<sup>102</sup> erfolgt.

Unklar ist, wie Fälle zu behandeln sind, bei denen sowohl die Einbringung in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft als auch der Wegzug bereits erfolgte und hinsichtlich der Besteuerung der stillen Reserven insoweit Streit besteht. Ob die verbindliche Auskunft ihre Wirkung verliert, weil sich die Rechtsprechung zu Lasten der Finanzverwaltung geändert hat, ist streitig. In jedem Fall hat Deutschland der Verzögerung der Besteuerung der stillen Reserven nur deshalb zugestimmt, weil die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt war. Dieser Rechtszustand wird durch § 50i EStG nun noch einmal bestätigt. Da der Stpfl. durch die Gestaltung die endgültige Besteuerung der stillen Reserven nicht verhindern konnte und dies auch zum Zeitpunkt der Einbringung wusste, ergibt sich meines Erachtens auch kein besonderer Vertrauenstatbestand, der gesondert geschützt werden muss.

Für alle Fälle **ab dem 29.6.2013** soll – zumindest nach Verwaltungsauffassung – eine abweichende Rechtslage gelten. Nach Tz. 2.3.1 des BMF-Schreibens zur Anwendung von DBA auf Personengesellschaften vom 26.9.2014<sup>103</sup> soll nunmehr auch nach Verwaltungsauffassung eine ausschließlich gewerblich geprägte Personengesellschaft abkommensrechtlich nicht zu Unternehmensgewinnen entsprechend Art. 7 OECD-MA führen. Dies hat für die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG die Konsequenz, dass durch die Einbringung der Beteiligung in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft keine Steuerverhaftung in Deutschland erreicht werden kann. Ein Anwendungsfall des § 6 AStG scheidet aber dennoch aus, denn die Qualifizierung nach nationalem deutschem Steuerrecht der eingebrachten Kapitalgesellschaftsanteile als gesamthänderisch gebundenes Betriebsvermögen ist durch § 50i EStG oder die Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung nicht in Frage gestellt. In-

---

<sup>101</sup> Allerdings hat die deutsche FinVerw. in der Vergangenheit verbindliche Auskünfte in solchen Fällen nur gewährt, wenn eine sog. Negativbescheinigung vorgelegen hat, wonach die ausländische FinVerw. diese Einkünfte nicht besteuern würde.

<sup>102</sup> Nach deutschem Verständnis wäre dies der gemeine Wert.

<sup>103</sup> IV B 5–S 1300/09/10003, BStBl I 2014, 1258

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

sofern fehlt es für die Anwendung des § 6 AStG an der Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG. Gleichwohl führt aber der anschließende Wegzug zu einer Anwendung der Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG. Nach Tz. 8 des BMF-Schreibens sind die Regelungen auf alle noch offenen Sachverhalte anzuwenden. Selbst wenn entsprechende Fälle ab dem 29.6.2013 bereits zu Steuerbescheiden geführt haben sollten, werden diese unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO stehen. Deshalb wird wohl eine rückwirkende Anwendung erfolgen. In Tz. 2.3.3 wird danach differenziert, ob die Wirtschaftsgüter vor dem 29.6.2013 übertragen worden sind oder danach.

### Beratungshinweis

§ 50i EStG erfasst nach seinem insoweit eindeutigen Wortlaut nur gewerblich geprägte oder gewerblich infizierte Gesellschaften i.S.v. § 15 Abs. 3 EStG. Daher könnte überlegt werden, die Anteile an der Kapitalgesellschaft vor dem Wegzug in eine originär gewerblich tätige Personengesellschaft einzubringen. Dieser Vorgang wäre von § 50i EStG nicht erfasst. Dies setzt jedoch voraus, dass nicht nur eine gewerbliche Betätigung durch die Personengesellschaft entfaltet wird, sondern auch dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft der Personengesellschaft funktional zuzurechnen ist.<sup>104</sup> Hierfür hat die Rechtsprechung hohe Hürden errichtet,<sup>105</sup> die sich durch nachträgliche Gestaltungen i.d.R. nicht ohne Weiteres erreichen lassen.

<sup>106</sup>

Bereits kurz nach Einführung der Regelung kamen Zweifel auf, ob § 50i EStG auch Anwendung findet, wenn die Gewährung neuer Anteile an einer Kapitalgesellschaft als Gegenleistung für die Einbringung des Geschäftsbetriebs einer Personengesellschaft im Rahmen einer nachgelagerten Umstrukturierung erfolgt. Die Regierungsbegründung sah dies zwar vor,<sup>107</sup> fraglich war jedoch, ob dies im Wortlaut ausreichend zum Ausdruck kam.<sup>108</sup> Der Gesetzgeber fügte daher in § 50i Abs. 1 EStG durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften<sup>109</sup> einen neuen Satz 2 ein. Dieser erweitert den Anwendungsbereich um Anteile, die auf Grund einer Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs einer Personengesellschaft in eine Körperschaft neu ausgegeben werden, wenn dies unter Fortführung der Buchwerte nach § 20 UmwStG erfolgt.

### Beratungshinweis

Nach Auffassung des Gesetzgebers<sup>110</sup> ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte der Regelung, dass bereits durch die Regelungen des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz<sup>111</sup> eine

<sup>104</sup> Vgl. hierzu eingehend *Scheidmann*, Stbg 2014, 492, 495 ff.

<sup>105</sup> Vgl. hierzu BFH v. 30.8.1995, I R 112/94, BStBl II 1996, 563 ff. sowie v. 7.8.2002, I R 10/01 BStBl II 2002, 848, v. 17.12.2003 I R 47/02, BFH/NV 2004, 771, v. 19.12.2007, I R 66/06, BStBl II 2008, 510 und v. 24.8.2011, I R 46/10, BFH/NV 2011, 2165. Kritisch zur sog. Zentralfunktion des Stammhauses in Tz. 2.4 der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze bereits z.B. *Strunk/Kaminski*, IStR 2000, 33, 34.

<sup>106</sup> Vgl. hierzu eingehend *Scheidmann*, Stbg 2014, 492, 495 ff.

<sup>107</sup> Vgl. BT-Drucks. 139/13.

<sup>108</sup> Vgl. BT-Drucks. 18/1995, 116.

<sup>109</sup> Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 15.7.2014, BGBl. I 2014, 1266.

<sup>110</sup> Vgl. BT-Drucks. 18/1995, 118

<sup>111</sup> AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Besteuerung der stillen Reserven erfolgen sollte, sobald der spätere Besteuerungszugriff der Bundesrepublik Deutschland nicht mehr gewährleistet ist. Hieraus wird hergeleitet, dass der **Inkrafttretenszeitpunkt** dieser Regelung **unverändert** bleiben kann und damit die Neuregelung rückwirkend zum Inkrafttreten des § 50i EStG erfolgen soll.

Außerdem sind die Regelungen durch Art. 2 des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften<sup>112</sup> erneut verschärft worden, indem ein neuer Abs. 2 angefügt wurde. Dieser soll Gestaltungen treffen, in denen zunächst eine **Einbringung** von Anteilen i.S.v. § 17 EStG **in eine inländische Personengesellschaft** erfolgt und nach dem Wegzug des Gesellschafters diese Gesellschaft in eine **Kapitalgesellschaft umgewandelt** wird, und damit eine deutsche Besteuerung der in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven vermieden werden kann. Dies soll erreicht werden, indem – anders als grundsätzlich im UmwStG vorgesehen – die Umwandlung nicht unter Fortführung des Buchwerts erfolgen kann. Vielmehr muss stets ein Ansatz mit dem gemeinen Wert erfolgen. Im Ergebnis führt dies zur Aufdeckung und Besteuerung der zu diesem Zeitpunkt vorhandenen stillen Reserven. Zugleich werden die Möglichkeiten zu einer Übertragung zum Buchwert nach § 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 EStG suspendiert, um durch mehrfache Einbringungs- bzw. Übertragungsvorgänge eine Umgehung zu vermeiden. Diese Regelung gilt gem. § 52 Abs. 48 EStG grundsätzlich für Umwandlungen und Einbringungen, bei denen der Umwandlungsbeschluss **nach dem 31.12.2013** erfolgt ist oder der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2013 geschlossen worden ist.

Dieser Tatbestand wird ergänzt, um eine Sonderregelung die den **Wechsel** von einer rein **vermögensverwaltenden** hin zu einer **originär gewerblichen Tätigkeit** einer Personengesellschaft umfasst. Auch in diesen Fällen soll ein Ansatz mit dem gemeinen Wert erfolgen, so dass eine Besteuerung der stillen Reserven erfolgt. Diese Regelung ist gem. § 52 Abs. 48 EStG für alle Strukturwandel nach dem 31. Dezember 2013 anzuwenden. Die Maßnahmen des Gesetzgebers führen insg. zu einer erheblichen Verschärfung der Wegzugsbesteuerungsproblematik. Dies ist in den Fällen nicht sachgerecht, in denen kein Verlust an deutschem Besteuerungssubstrat gedroht hat. Es bleibt abzuwarten, ob sich die FinVerw. in ähnlich gelagerten Fällen offener für Billigkeitsmaßnahmen zeigt, um so eine – u.U. auch vor dem Hintergrund der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – gravierende Besteuerung in Wegzugsfällen zu vermeiden. Dies erscheint zumindest in den Fällen als geboten, in denen keine der in § 6 AStG enthaltenen Erleichterungen einschlägig ist und gleichwohl eine Rückkehr in das Inland dauerhaft geplant ist.

### d) Wechsel in eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland

#### (1) Tatbestandsvoraussetzungen und erfasste Einkünfte

Denkbar ist, dass infolge des Immobilienerwerbes im Königreich Spanien die steuerliche **Ansässigkeit** in Deutschland **aufgegeben wird**. Dies ist dann der Fall, wenn sowohl der inländische

---

<sup>112</sup> Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 15.7.2014, BGBl. I 2014, 1266

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Wohnsitz als auch der gewöhnliche Aufenthalt nicht mehr vorhanden sind.<sup>113</sup> Gleichwohl kann in diesen Fällen eine beschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 EStG in der Bundesrepublik Deutschland bestehen. Hierbei wird – im Gegensatz zur unbeschränkten Steuerpflicht – nicht auf die Person des Einkunftserzielers abgestellt, sondern auf das Besteuerungsobjekt, die **inländischen Einkünfte**. § 49 EStG hat zwei grundlegende Aufgaben i.R.d. beschränkten Steuerpflicht: Einerseits ist er ausschlaggebend für die Frage, ob überhaupt Einkünfte vorliegen, die zu einer beschränkten Steuerpflicht führen. Andererseits grenzt er ab, welche Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen der deutschen Besteuerung unterliegen.

§ 49 EStG ergänzt die Tatbestandsvoraussetzungen der jeweiligen Einkunftsarten nach §§ 13 – 23 EStG um solche, die den **geforderten Inlandsbezug** als sachliche Begründung einer beschränkten Steuerpflicht sicherstellen. Damit soll eine hinreichende „**Verwurzelung**“ des Steuerpflichtigen im Inland gewährleistet werden. Die Tatbestandsvoraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein. Eine einseitige Ausweitung oder Umqualifizierung der zu beurteilenden Sachverhalte auf Einkunftsarten, die zur beschränkten Steuerpflicht führen, ist auch unter Berücksichtigung der sog. **isolierenden Betrachtungsweise** des § 49 Abs. 2 EStG nicht zulässig.

Alle Anknüpfungskriterien nehmen Bezug auf das Territorium der Bundesrepublik Deutschland, wobei die **Quelle** der Einkünfte eine Geschäftseinrichtung, eine **persönliche Tätigkeit** oder eine **Verwertung** in einer inländischen Geschäftseinrichtung sein kann. Als mögliche Anknüpfungspunkte kommen in Betracht:

- **Geografischer Ort**, wie dies bei der Ortsbestimmung der Betriebsstätte bei gewerblichen Einkünften i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG sowie der Belegenheit von Grundvermögen im Inland bei Einkünften gem. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG sowie bei inländischen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben gem. § 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG der Fall ist;
- **Tätigkeits- oder Ausübungsort**, wie dies bei Einkünften aus selbstständiger Arbeit gem. § 49 Abs. 1 Nr. 3 und bei Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit gem. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu beobachten ist; die Steuerpflicht knüpft hierbei an die physische Präsenz der persönlich tätig werdenden Steuerpflichtigen an;
- **Nutzungs- oder Verwertungsort**, wie dies bei Einkünften gem. § 49 Abs. 1 Nr. 6 oder Nr. 9 EStG der Fall ist.

Gem. § 1 Abs. 4 EStG sind natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und **inländische Einkünfte i.S.v. § 49 EStG** erzielen, beschränkt steuerpflichtig, soweit sie nicht unter die erweitert unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG fallen.<sup>114</sup> Anders als die unbeschränkte Steuerpflicht, die sich auf das Welteinkommen erstreckt, werden für die beschränkte Steuerpflicht **nur inländische Einkünfte** herangezogen. Folglich unterliegen andere Einkünfte nicht der deutschen Besteuerung. Hierbei ist es unerheblich, ob diese aus dem Staat der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen oder aus einem Drittstaat stammen.

---

<sup>113</sup> Umkehrschluss aus § 1 Abs. 1 AStG.

<sup>114</sup> Zu den Sonderfällen auch unter S. 123 f.

### Beispiel

Der deutsche Steuerpflichtige A ist bereits im Jahr 2000 von Deutschland in das Königreich Spanien verzogen. Hier befindet sich sein gewöhnlicher Aufenthalt. In Hamburg hat A ein Haus mit 12 Wohneinheiten, die alle an fremde Dritte vermietet sind. Zugleich erzielt A Einkünfte aus einer in den USA belegenen vermieteten Immobilie. Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht werden nur die deutschen Einkünfte (hier: aus Vermietung und Verpachtung) erfasst. Hingegen scheidet eine Besteuerung der amerikanischen Einkünfte in Deutschland unabhängig davon aus, ob A im Königreich Spanien Einkünfte erzielt. Ist dies der Fall, unterliegen diese ebenfalls nicht der deutschen Besteuerung.

§ 49 Abs. 1 EStG enthält eine **abschließende Aufzählung** der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte. Dabei werden keine eigenständigen Einkünfte definiert, sondern die bekannten Einkunftsarten des **§ 2 Abs. 1 EStG** herangezogen. Der Verweis in § 49 auf die §§ 13 – 23 EStG bewirkt, dass inländische Einkünfte i.S.v. § 49 EStG nur vorliegen – und nur dann eine beschränkte Steuerpflicht entsteht – wenn die **Tatbestandsvoraussetzungen der jeweiligen Einkunftsart** von der Person des Steuerpflichtigen verwirklichte werden.<sup>115</sup> Gleichzeitig wird gefordert, dass diese Einkünfte eine besondere Beziehung zum Inland haben. Besteht nicht ein Mindestmaß an Inlandsbezug, ist die Bundesrepublik Deutschland nicht berechtigt, die Sachverhalte der inländischen Besteuerung zu unterwerfen. Die folgende Abbildung verdeutlicht diesen Zusammenhang.

---

<sup>115</sup> Eine darüber hinausgehende steuerbegründende Wirkung i.S.e. sachlichen Steuerpflicht hat § 49 EStG nicht; vgl. BFH v. 20.2.1974 – I R 217/71, BFHE 111, 503, BStBl II 1974, 511

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Einkünfte aus	Inlandbezug
1. Land- und Forstwirtschaft (§§ 13, 14 EStG)	im Inland betrieben, d.h., die bewirtschafteten Grundstücke müssen im Inland belegen sein.
2. Gewerbebetrieb (§§ 15 bis 17 EStG)	inländische Betriebsstätte (§ 12 AO) oder inländischer ständiger Vertreter (§ 13 AO) <sup>116</sup> ; Einkünfte i.S.v. § 17 EStG, wenn es sich um Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland handelt; soweit keine Betriebsstätte und kein ständiger Vertreter besteht: Veräußerungsgewinne von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen <sup>117</sup> oder Rechten i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG; ergänzend unterliegen bestimmte Sondertatbestände der beschränkten Steuerpflicht.
3. selbstständiger Arbeit (§ 18 EStG)	Ausübung oder Verwertung <sup>23</sup> erfolgen im Inland; im Inland wird eine feste Einrichtung oder Betriebsstätte unterhalten.
4. nicht selbstständiger Arbeit (§§ 19 f. EStG)	Ausübung oder Verwertung erfolgen im Inland oder die Einkünfte werden aus einer öffentlichen Kasse gewährt; einschließlich Vergütungen für entsprechende frühere Dienstverhältnisse; abweichend von Ausübung oder Verwertung sind die Einkünfte von leitenden Personen eines Unternehmens mit Ort der Geschäftsleitung sowie Abfindungen im Zusammenhang mit im Inland ausgeübten Tätigkeiten generell steuerbar und -pflichtig
5. Kapitalvermögen (§ 20 EStG)	je nach Art der Kapitalforderung: wenn der Schuldner seinen Wohnsitz, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz im Inland hat oder wenn die Kapitalforderung durch inländischen Grundbesitz besichert ist
6. Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)	im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen oder in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung verwertet
7. sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 1 Satz 3 lit. a	Die von den inländischen gesetzlichen Rentenversicherungsträgern, den inländischen landwirtschaftlichen Altersklassen,

<sup>116</sup> Ferner gelten Besonderheiten für Seeschiffe und Luftfahrzeuge (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. b), für Unternehmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Poolabkommens (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. c) und für künstlerische, sportliche, artistische und ähnliche Aktivitäten (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. d)

<sup>117</sup> Der Begriff der Verwertung setzt einen über die eigentliche Leistung hinausgehenden Vorgang voraus, indem der Steuerpflichtige ein körperliches oder geistiges Produkt selbst dem Inland zuführt, vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 38/83, BStBl II 1987, 377. Beispiele: Lieferung von Marktanalysen (BFH v. 12.11.1986 – I R 38/83, BStBl II 1987, 377) oder Forschungsberichten (BFH v. 12.11.1986 – I R 144/80, BFH/NV 1987, 761) und die Übertragung von Urheberrechten (R 49.2 EStR, m.w.N.)

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Einkünfte aus	Inlandbezug
EStG	den inländischen berufsständischen Versorgungseinrichtungen, den inländischen Versicherungsunternehmen oder sonstigen inländischen Zahlstellen gewährt worden sind.
8. private Veräußerungsgeschäfte i.S.d. § 23 i.V.m. § 22 Nr. 2 EStG	mit inländischen Grundstücken, inländischen Rechten, die den BGB-Vorschriften über Grundstücke unterliegen
8a. Abgeordnetenbezügen i.S.d. § 22 Nr. 4 EStG	keine Bedingung
9. Einkünfte für Leistungen i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG	Einkünfte aus der Nutzung beweglicher Sachen, die im Inland belegen sind, oder von Rechten, die im Inland genutzt werden oder genutzt worden sind

Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb sind zunächst die Voraussetzungen für einen Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 2 EStG zu prüfen, um im nächsten Schritt zu bestimmen, ob die ergänzenden Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a – g EStG erfüllt sind. Fehlt es bereits an den Voraussetzungen des § 15 EStG, scheidet eine beschränkte Steuerpflicht nach Maßgabe des § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG aus. Gleichwohl können die Voraussetzungen einer anderen Einkunftsart erfüllt sein, die insoweit zu einer beschränkten Steuerpflicht führen kann.

### Beispiel

Eine im Königreich Spanien ansässige Person betreibt in Deutschland einen Gewerbebetrieb, der nach seiner Struktur und Ausgestaltung nicht mit einer nachhaltigen Erzielung von Überschüssen rechnen lässt. Trotz dieser drohenden Verluste führt der Steuerpflichtige diese Tätigkeit aus rein privaten Gründen weiter. Eine solche Vorgehensweise ist nach deutschem Verständnis als Liebhaberei zu qualifizieren. Folglich fehlt es an der von § 15 Abs. 2 EStG verlangten Gewinnerzielungsabsicht. Selbst wenn die in Deutschland unterhaltenen Aktivitäten als Betriebsstätte i.S.v. § 12 AO zu qualifizieren sind, scheidet eine beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG aus.

Anders als bei der unbeschränkten Steuerpflicht, bei der eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erfolgt, bleiben seine persönlichen Verhältnisse bei der beschränkten Steuerpflicht weitgehend unberücksichtigt.<sup>118</sup> In der Literatur wird deshalb von einem **objektsteuerähnlichen Charakter** der beschränkten Steuerpflicht gesprochen. Genau wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen wird bei beschränkt Steuerpflichtigen die Einkommenssteuer entweder durch ein Abzugs- oder durch ein Veranlagungsverfahren erhoben.

---

<sup>118</sup> Abweichungen hiervon ergeben sich lediglich in den Fällen der fiktiv unbeschränkten Steuerpflicht nach §§ 1 Abs. 3, 1a EStG, vgl. hierzu unter S. 123 f.

### (2) Verfahrensrecht

§ 50 EStG regelt, welche Besonderheiten neben den allgemein geltenden und grundsätzlich auch bei der beschränkten Steuerpflicht zu beachtenden Vorschriften anzuwenden sind. Damit wird die konkrete **Durchführung der Besteuerung** angeordnet. Hierbei normiert Abs. 1 die Ermittlung der Einkünfte, Abs. 2 die Art der Steuererhebung und die Wirkung auf die Steuerschuld des beschränkt Steuerpflichtigen. Durch Abs. 3 und 4 werden Vorgaben für die Anwendung von Sondervorschriften hinsichtlich der möglichen Anrechnung ausländischer Steuern sowie der Vornahme eines Erlasses oder einer Pauschalierung der Steuerschuld getroffen. Der persönliche Anwendungsbereich des § 50 EStG bestimmt sich durch die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 4 EStG erstens in negativer Abgrenzung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 bis 3 EStG sowie nach § 1a EStG und zweitens in Erfüllung der positiven Tatbestandsvoraussetzungen für die beschränkte Steuerpflicht, das Vorliegen inländischer Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG.<sup>119</sup>

Die Vorschrift regelt zunächst eine nur **beschränkte Berücksichtigung von Betriebsausgaben und Werbungskosten** bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte i.R.d. beschränkten Steuerpflicht (§ 50 Abs. 1 EStG), die eingeschränkte Möglichkeit der Anrechnung ausländischer Steuern (Abs. 3) sowie die grundlegende Festlegung, dass der Grundsatz der Besteuerungsart die Abgeltung durch die Abzugsteuer ist. Nur in den Fällen der Antragsveranlagung sowie in weiteren genannten Fällen kommt es zum Abweichen von diesem Grundsatz. Absatz 4 des § 50 EStG regelt die Möglichkeit des Erlasses oder der Pauschalierung von Steuern unter begrenzten Voraussetzungen.

§ 50a EStG normiert den **besonderen Steuerabzug** für bestimmte Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger. Die jetzt geltende Fassung folgt weitestgehend den Vorgaben der EuGH-Rechtsprechung. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH verlangt die Dienstleistungsfreiheit des Art. 49 des EG-Vertrages (nunmehr Art. 56 AEUV) die Beseitigung jeder Diskriminierung von Dienstleistern, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, und die Aufhebung aller Beschränkungen, die geeignet sind, die Tätigkeit von solchen Dienstleistern zu unterbinden, zu behindern oder weniger attraktiv zu machen.<sup>120</sup>

Die folgenden Einkünfte unterliegen gem. § 50a EStG dem Steuerabzug:

- Einkünfte, die durch im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche **Darbietungen** erzielt werden,
- Einkünfte aus der **inländischen Verwertung** von Darbietungen im Sinne der Nr. 1 (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 und 6 EStG),
- Einkünfte, die aus Vergütungen für die **Überlassung der Nutzung** oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zum Beispiel Plänen, Mustern und Verfahren, herrühren, sowie Ein-

---

<sup>119</sup> BFH v. 7.3.2007 – I R 17/06, BFH/NV 2007, 1638

<sup>120</sup> Vgl. EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01, *Gerritse*, IStR 2003, 458

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

künfte, die aus der Verschaffung der Gelegenheit erzielt werden, einen Berufssportler über einen begrenzten Zeitraum vertraglich zu verpflichten (§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9),

- Einkünfte, die Mitgliedern des **Aufsichtsrats**, Verwaltungsrats, Grubenvorstands oder anderen mit der Überwachung der Geschäftsführung von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S.d. § 1 KStG beauftragten Personen sowie von anderen inländischen Personenvereinigungen des privaten und öffentlichen Rechts, bei denen die Gesellschafter nicht als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, für die Überwachung der Geschäftsführung gewährt werden (§ 49 Abs. 1 Nr. 3).

Der **Abgeltungsteuersatz** beträgt nach § 50a Abs. 2 EStG 15 % sowie 30 % bei den Einkünften aus der Tätigkeit als Verwaltungsrat oder Aufsichtsrat. Der Steuerabzug kann für niedrige Einnahmen von bis zu 250 Euro pro Darbietung nach § 50a Abs. 2 S. 3 EStG unterbleiben.

§ 50a Abs. 4 regelt darüber hinaus, dass der **Schuldner** der Vergütung für die Einbehaltung und Abführung der Steuer **haftet**. Diese Vorschrift ist insbesondere für inländische Vergütungsschuldner von Bedeutung, die zunächst unabhängig von einer Regelung im anzuwendenden DBA den Steuereinbehalt vorzunehmen haben und auf die Einbehaltung nur dann verzichten können, wenn eine Freistellungsbescheinigung gem. § 50d Abs. 2 EStG vorliegt.

Nach § 50d Abs. 1 EStG ist ungeachtet des Besteuerungsrechts Deutschlands beschränkender Regelungen, z.B. Doppelbesteuerungsabkommen, EU-Richtlinien und deren nationale Umsetzung, die Abzugsteuer einzubehalten. Erst wenn bestimmte qualitative Merkmale des ausländischen Vergütungsgläubigers vorliegen, ist einbehaltenen Steuer insoweit zu erstatten. Sofern eine Freistellungsbescheinigung vorgelegt wird, kann von der Einbehaltung einer Quellensteuer abgesehen werden.

Die Aufgabe, eine gegebene Doppelbesteuerung zu beseitigen, obliegt grundsätzlich nur dem Ansässigkeitsstaat, gleichwohl soll in ausgewählten Einzelfällen für Drittstaatensteuern der Quellenstaat Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorsehen. Der Gesetzgeber will Steuerpflichtigen, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen, gezahlte Einkommensteuern auf ausländische Einkünfte aus Drittstaaten, also Einkünfte, die weder im Inland noch im Wohnsitzstaat erzielt werden, die gleichwohl aber dem inländischen Betrieb zuzurechnen sind und daher in die Bemessungsgrundlage der deutschen beschränkten Steuerpflicht eingehen, auf die deutsche Steuerschuld entsprechend den Regelungen des § 34c Abs. 1 – 3 EStG anrechnen bzw. deren Abzug zulassen. § 50 Abs. 3 EStG soll in den Fällen eine steuerliche Erleichterung herbeiführen, in denen ein im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger mit Steuern aus einem Drittstaat und mit Steuern in Deutschland belastet ist, weil die Einkünfte als inländische i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG anzusehen sind.

### e) **Erweitert beschränkte Steuerpflicht**

In § 2 AStG wird für die Fälle des Wegzugs in das Ausland unter bestimmten Voraussetzungen eine Ausweitung der der inländischen Besteuerung unterliegenden Einkünfte **über den Katalog des § 49 EStG** hinaus angeordnet. Diese Regelung erfasst nur deutsche Staatsangehörige. Die deutsche Staatsangehörigkeit muss mindestens während fünf der letzten zehn Jahre vor Beendigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht bestanden haben; mindestens fünf Jahre dieses Zeitraums müssen außerdem mit der unbeschränkten ESt-Pflicht zusammenfallen („als Deutscher“). Es ist nicht Voraussetzung, dass die deutsche Staatsangehörigkeit auch zum Zeit-

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

punkt der Auswanderung oder während der anschließenden erweiterten beschränkten ESt-Pflicht besteht. Andere Staatsangehörigkeiten neben der deutschen haben keinen Einfluss auf die Anwendbarkeit des § 2 AStG.

Die erweitert beschränkte ESt-Pflicht beginnt mit dem Wegzug, also sobald der Stpfl. sowohl Wohnsitz als auch gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland aufgegeben hat. Diese Vorschriften sind auch anzuwenden, wenn der Stpfl. nachweist, dass sein Wegzug nicht durch steuerliche Überlegungen motiviert war. Zielort der Auswanderung muss in dieser Tatbestandsalternative ein **ausländisches Niedrigsteuergebiet** sein. Falls ein Stpfl. ohne Ansässigkeit ist, tritt die erweitert beschränkte Steuerpflicht ohne weitere Voraussetzungen ein. Bei der Ansässigkeit im Ausland muss anhand der Kriterien des § 2 Abs. 2 AStG überprüft werden, ob es sich um ein „Oasenland“ handelt. Eine niedrige Besteuerung kann sich einerseits aus einem abstrakten Steuerbelastungsvergleich, andererseits auch aus einer Vorzugsbesteuerung ergeben. Diese Tatbestandsalternative kann auch solche Länder betreffen, die grundsätzlich keine Niedrigsteuergelände sind.

Die erweitert beschränkte Steuerpflicht besteht maximal zehn Jahre nach dem Ende des KJ. der Auswanderung; sie endet zum 31. Dezember des zehnten vollen Jahres nach dem Wegzug. Falls der Stpfl. am Anfang eines Jahres auswandert, umfasst der Zeitraum der erweiterten beschränkten Steuerpflicht also fast elf Jahre.

### **Beratungshinweis**

Die Voraussetzungen des § 2 AStG sind **in jedem Jahr erneut** zu prüfen. Dadurch kann sich die Gesamtdauer der erweiterten beschränkten Steuerpflicht verkürzen, so z.B. wenn sich die Steuersätze ändern oder sich die wirtschaftlichen Interessen in das Ausland verlagern.

§ 2 AStG normiert eine Steuerpflicht, die den Auswanderer „über die beschränkte Steuerpflicht i.S.d. EStG hinaus“ trifft. In Tz 2.5.0.1 des Anwendungsschreibens zum AStG<sup>121</sup> werden die folgenden, soweit noch nicht von § 49 Abs. 1 EStG erfassten Einkünfte benannt, die von dieser Regelung betroffen sind:

---

<sup>121</sup> BMF v. 14.5.2004 – IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl I 2004, Sondernummer 1/2004

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die
  - a) weder einer inländischen noch ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind oder
  - b) aus Bürgschafts- und Avalprovisionen erzielt werden, deren Schuldner unbeschränkt steuerpflichtig ist;
2. Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die zum Anlagevermögen eines ausländischen Betriebes gehören und im Inland belegen sind. Hierzu gehört auch ein nicht schon unter § 17 EStG fallender Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland hat,<sup>122</sup>
3. Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 EStG, wenn der Schuldner unbeschränkt steuerpflichtig ist und es sich nicht um ausländische Einkünfte i.S.d. § 34d Nr. 6 EStG handelt. Hierunter fallen z.B. Zinsen, die von Inländern auf Schuldscheindarlehen an erweitert beschränkt Steuerpflichtige gezahlt werden, wenn diese Darlehen nicht durch ausländischen Grundbesitz gesichert sind.
4. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von beweglichem Vermögen im Inland, sofern dieses nicht zu einem im Ausland belegenen Sachinbegriff gehört;
5. Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen i.S.d. § 22 Nr. 1 EStG, wenn der Verpflichtete unbeschränkt steuerpflichtig ist oder seinen Sitz im Inland hat;
6. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 22 Nr. 2 EStG, wenn die veräußerten Wirtschaftsgüter nicht im Ausland belegen sind;
7. Einkünfte aus Leistungen, wenn der zur Vergütung der Leistung Verpflichtete unbeschränkt steuerpflichtig ist oder seinen Sitz im Inland hat;
8. andere Einkünfte, die das deutsche Steuerrecht (§§ 34d, 49 EStG) weder dem Inland noch dem Ausland zurechnet (z.B. Erträge aus beweglichen Sachen, die nicht zum Anlagevermögen eines ausländischen Betriebes gehören);
9. Einkünfte, die dem Steuerpflichtigen nach § 5 AStG bzw. § 15 AStG zuzurechnen sind.

Die Höhe der erweiterten Inlandseinkünfte ist nach den **allgemeinen Grundsätzen des deutschen Einkommensteuerrechts** zu ermitteln. Da die erweitert beschränkte ESt-Pflicht nach dem gesetzgeberischen Konzept auf der beschränkten ESt-Pflicht aufbaut, finden **außerdem** die Vorschriften der **§§ 50 ff. EStG** Anwendung, sofern sie nicht durch § 2 AStG und den besonderen Charakter der erweiterten beschränkten Steuerpflicht modifiziert werden.

---

<sup>122</sup> Infolge des für Erwerbe nach dem 1.1.2009 geltenden § 20 Abs. 2 EStG hat diese Regelung für Altfälle Bedeutung, in denen eine Berufung auf die Weitergeltung des § 23 EStG a.F. erfolgen könnte.

### f) Fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht

Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, können sich **auf Antrag** als unbeschränkt stpfl. behandeln lassen, wenn ihre Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich aus dem Inland stammen. Der Vorteil dieser Möglichkeit besteht darin, dass dann auch die **persönlichen Verhältnisse** i.R.d. inländischen Besteuerung in weitaus größerem Umfang berücksichtigt werden, als dies i.R.d. beschränkten Steuerpflicht geschieht. Gleichwohl führt dieser Antrag nicht zu einer Ausdehnung des Umfangs der der inländischen Besteuerung unterliegenden Einkünfte. Dies sind die **in § 49 EStG genannten Einkünfte**, ohne dass eine Ausweitung auf das Welteinkommen erfolgt. Hierbei handelt es sich um die Umsetzung der Rechtsprechung des EuGH zur Grenzpendlerproblematik.<sup>123</sup>

Um das Antragsrecht zu haben, müssen die folgenden **Voraussetzungen** erfüllt sein:

- Der Antragsteller muss eine natürliche Person sein.
- Die natürliche Person darf weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben.
- Die natürliche Person erzielt inländische Einkünfte i.S.v. § 49 EStG.
- Von den weltweiten Einkünften der natürlichen Person unterliegen im jeweiligen Kalenderjahr mindestens 90 % der deutschen ESt oder die nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte dürfen im Kalenderjahr nicht höher als der Grundfreibetrag sein. Dieser Betrag ist auf drei Viertel, die Hälfte bzw. ein Viertel zu kürzen, sofern dies nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates des Stpfl. notwendig und angemessen ist.<sup>124</sup> Damit sind Einkünfte einzubeziehen, die nach deutschem Steuerrecht steuerpflichtig sind, nicht aber nach ausländischem Recht. Umgekehrt sind Einkünfte nicht einzubeziehen, die nach ausländischem Recht steuerpflichtig sind, nicht aber nach deutschem Recht.
- Die Höhe der nicht der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte muss durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde auf amtlich vorgeschriebenem Formular<sup>125</sup> nachgewiesen werden. Hierbei hat eine Bestimmung der Einkünfte nach deutschen Einkunftsermittlungsvorschriften zu erfolgen. Diese Bescheinigung kann entfallen, wenn der Stpfl. ausschließlich inländische Einkünfte erzielt hat.<sup>126</sup>

Bei den betroffenen Stpfl. werden Teile ihrer persönlichen Merkmale bei der Besteuerung berücksichtigt. Anders als i.R.d. sonst geltenden Regelungen zur beschränkten Stpfl. bleiben diese also nicht vollständig unberücksichtigt, sondern werden teilweise beachtet und führen damit zu

---

<sup>123</sup> Vgl. EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 (Schumacker), Slg 1995, I-225, DB 1995, 407 und EuGH v. 11.8.1995 – C-80/94 (Wielockx), Slg 1995, I-2493; EuGH v. 14.9.1999 – C-391/97 (Gschwind), Slg 1999, I-5451, BStBl II 1999, 841; EuGH v. 16.5.2000 – C-87/99 (Zurstrassen), Slg 2000, I-3337, DStRE 2000, 691; EuGH v. 1.7.2004 – C-169/03 (Wallentin), Slg 2004, I-6443, DStRE 2004, 1346; EuGH v. 25.1.2007 – C-329/05 (Meindl), Slg 2007, I-1107, DStR 2007, 232 und EuGH v. 10.5.2012 – C-39/10, BFH/NV 2012, 1293

<sup>124</sup> Hierbei richtet sich die Ländereinteilung nach dem BMF-Schr. v. 4.10.2011 – IV C 4 – S 2285/07/0005:005, 2011/0607670, BStBl I 2011, 961

<sup>125</sup> Bescheinigung EU/EUR

<sup>126</sup> Vgl. FG Brandenburg v. 17.8.2005 – 4 K 1467/01, EFG 2005, 1706, rkr.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

einer steuerlichen Entlastung. Handelt es sich um EU- oder EWR-Staatsangehörige sind ergänzend die unten genannten Regelungen zu berücksichtigen. Sind hingegen die Voraussetzungen des § 1a EStG nicht erfüllt, werden weder das Splitting-Verfahren noch die weiteren, dort genannten personen- und familienbezogenen Entlastungen gewährt.

Es werden alle persönlichen Abzüge und Vergünstigungen berücksichtigt, die sonst i.R.d. beschränkten Steuerpflicht nach § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG ausgeschlossen sind. Die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte sind in den auf die inländischen Einkünfte anzuwendenden Steuersatz mit Hilfe eines Progressionsvorbehalts einzubeziehen (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG). Der Steuerabzug nach § 50a EStG ist gleichwohl vorzunehmen (§ 1 Abs. 3 Satz 6 EStG).

Die Option zur fiktiv unbeschränkten Stpfl. wird jeweils für ein Jahr ausgeübt und kann im folgenden Vz. neu und unabhängig von der Wahl im Vorjahr erfolgen.

Unter näher in § 1a EStG definierten Voraussetzungen können **Angehörige eines EU- oder EWR-Staates** für nichtansässige Familienangehörige bestimmte steuerliche Abzüge und Erleichterungen beanspruchen. Dies setzt im Einzelnen voraus:

- Der Steuerpflichtige, der die Begünstigungen des § 1a EStG beantragt, ist Angehöriger eines EU- oder EWR-Staates<sup>127</sup>,
- Die Person muss entweder unbeschränkt oder nach § 1 Abs. 3 EStG fiktiv unbeschränkt stpfl. sein. Besteht unbeschränkte Steuerpflicht, müssen die weltweiten Einkünfte dieser Person im jeweiligen Kalenderjahr mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte dürfen nicht mehr als den Grundfreibetrag betragen. Die Höhe der nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte muss durch eine ausländische Steuerbehörde bescheinigt werden.
- Der Familienangehörige (also der Ehegatte oder das Kind) muss einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines EU- oder EWR-Staates haben. Hingegen kommt es nicht darauf an, welche Staatsangehörigkeit vorliegt. Die Voraussetzung der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland wird durch die Ansässigkeit in einem EU- oder EWR-Staat ersetzt.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, können die folgenden Begünstigungen i.R.d. Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland genutzt werden. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennte lebenden Ehegatten können bis zu einem Betrag von 13.805 Euro im Kalenderjahr gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG als Sonderausgaben abgezogen werden. Dies setzt jedoch voraus, dass der Zahlungsempfänger durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Stelle nachweist, dass er diese Zahlungen im Ausland besteuert. Ist hingegen der geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatte nicht in einem EU- oder EWR-Staat ansässig, können die Unterhaltszahlungen nur bis zu einem Betrag i.H.d. Grundfreibetrages als außergewöhnliche Belastungen gem. § 33a Abs. 1 EStG abgezogen werden. Hierbei ist zu beachten,

---

<sup>127</sup> Hingegen kommt es auf die Ansässigkeit zum Zeitpunkt der Antragstellung nicht an.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

dass eigene Einkünfte des unterhaltenen Ehegatten den abzugsfähigen Betrag verringern, soweit sie den Betrag von 624 Euro übersteigen.<sup>128</sup>

Leben die Ehegatten nicht dauernd getrennt, können sie die Zusammenveranlagung nach § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG beantragen. Damit ist nach § 32a Abs. 5 EStG das Splitting-Verfahren anwendbar. Außerdem erfolgt bei den ehегattenbezogenen Höchst- und Pauschalbeträgen eine Verdoppelung. Für die Prüfung der 90 %-Grenze des § 1 Abs. 3 EStG ist auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen. Die nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte dürfen nicht mehr als den – ggfs. anteilig zu kürzenden – doppelten Grundfreibetrag betragen.

### Beratungshinweise

In der Praxis bereitet insbesondere der Nachweis der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte Probleme. Diese Bescheinigung kann i.d.R. ohnehin nur später nachgereicht werden, so dass die **ESt-Veranlagung nach § 165 AO** vorläufig zu ergehen hat. Diese Probleme werden wegen der Forderung der Einkunftsermittlung nach deutschen Bestimmungsvorschriften noch vergrößert.

Den Regelungen des § 1 Abs. 3 und des § 1a EStG wurden oft gemeinschaftsrechtliche Bedenken entgegen gehalten. Hierin wurde insbesondere ein Verstoß gegen die **Niederlassungsfreiheit** gesehen. Allerdings hat der EuGH mit Urteil vom 14.9.1999<sup>129</sup> entschieden, dass die Niederlassungsfreiheit durch die deutschen Regelungen **nicht verletzt** wird.

### 3. Doppelte Ansässigkeit und deren Regelung im DBA

#### a) Grundtatbestand

Wie die obigen Ausführungen gezeigt haben, können die unterschiedlichen bzw. kumulativen Anknüpfungspunkte für die Besteuerung im jeweiligen Staat dazu führen, dass ein Steuerpflichtiger in Deutschland und im Königreich Spanien ansässig ist. Dies führt zu grundlegenden Problemen innerhalb des nationalen Rechts als auch bei der Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens. Die Vorschriften des innerstaatlichen Rechts sehen hierfür keine speziellen Regelungen vor. Vielmehr sollen die allgemeinen unilateralen Regelungen zur Beseitigung oder Minderung der Doppelbesteuerung<sup>130</sup> in diesen Fällen zur Anwendung gelangen. Dies ist jedoch auf Ebene des Abkommensrechts nicht möglich. Ursächlich hierfür ist, dass in den DBA eine Zuweisung des Besteuerungsrechts entweder zum Ansässigkeits- oder zum Quellenstaat erfolgt. Ist aber nicht eindeutig bestimmt, welcher Staat als Wohnsitzstaat und welcher als Quellenstaat gilt oder gelten beide als Wohnsitzstaat, hilft diese Vorgehensweise nicht weiter. Die Regelungen des Abkommensrechts würden ihre Zielsetzung nicht erreichen. Aus diesem Grund enthalten die Abkommen besondere Vorschriften, die die Ansässigkeit für Zwecke des Abkommensrechts – und nur für diese (!) – regeln.

---

<sup>128</sup> Vgl. § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG

<sup>129</sup> EuGH v. 14.9.1999 – C-391/97 (Gschwind), BStBl II 1999, 841

<sup>130</sup> Hierbei ist für natürliche Personen insbesondere auf die Anrechnung ausländischer Steuern nach § 34c Abs. 1 EStG sowie deren Abzug nach Abs. 2 bzw. 3 zu verweisen.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Grundsätzlich ist eine Person nach Art. 4 Abs. 1 DBA Deutschland-Spanien in einem Vertragsstaat ansässig, wenn sie nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals **steuerpflichtig** ist. Hingegen fallen hierunter nicht jene Personen, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat steuerpflichtig sind. Diese Regelung entspricht Art. 4 Abs. 1 OECD-MA<sup>131</sup> und der entsprechenden Norm in der deutschen Verhandlungsgrundlage zu künftigen Abkommensverhandlungen.<sup>132</sup>

### b) Tie-Breaker-Klauseln

Um in diesen Fällen die abkommensrechtliche doppelte Ansässigkeit für Zwecke des DBA zu beseitigen, sieht Art. 4 Abs. 2 sog. Tie-breaker-Klauseln für natürliche Personen vor. Danach ist die Ansässigkeit in folgender **Reihenfolge** zu prüfen, wobei eine Zuordnung der Ansässigkeit zu einem Staat auf einer früheren Stufe eine weitere Prüfung nicht erforderlich macht:

- „a) Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine **ständige Wohnstätte** verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (**Mittelpunkt der Lebensinteressen**);
- b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sie ihren **gewöhnlichen Aufenthalt** hat;
- c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, dessen **Staatsangehöriger** sie ist;
- d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in **gegenseitigem Einvernehmen**.“<sup>133</sup>

Auch diese Regelung entspricht dem OECD-Musterabkommen und der **deutschen Verhandlungsgrundlage** vom 22.8.2013. Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass weder das DBA noch das Protokoll eine Regelung enthält, nach der sich der Steuerpflichtige nicht auf die Vorschriften des Abkommens berufen darf, wenn sich die zuständigen Behörden nicht auf die Ansässigkeit in einem Staat für Zwecke des DBA verständigen. Damit wird erfreulicherweise der sonst drohende abkommenslose Zustand verhindert. Im Folgenden werden die einzelnen Kriterien näher erläutert, weil diese z.T. von den Begrifflichkeiten des nationalen Rechts der Bundesrepublik Deutschland abweichen.

---

<sup>131</sup> Folglich kann zu einer eingehenden Erläuterung die Kommentierung zum OECD-MA übernommen werden, vgl. hierzu z.B. *Kaminski*, in: Strunk/Kaminski/ Köhler, AStG-DBA, Art. 4 Rz 15 ff. (Juni 2012)

<sup>132</sup> Vgl. hierzu *Kaminski/Strunk*, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG-DBA, Aktuelles OECD-MA, Rz 38 ff. (Juni 2013)

<sup>133</sup> Art. 4 Abs. 2 DBA Deutschland-Spanien (BStBl I 2013, 349, 351), Herv. des Verf.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Als erstes Kriterium ist auf die „**ständige Wohnstätte**“ abzustellen. Liegt eine solche vor, ist die doppelte Ansässigkeit nach Abkommensrecht zu Gunsten des Staates zu entscheiden, indem die ständige Wohnstätte besteht. Der Begriff entstammt dem Abkommensrecht. Er hat keine Entsprechung im nationalen deutschen Recht.<sup>134</sup> Dies ergibt sich bereits aus der Gleichsetzung des Wohnsitzes nach Art. 4 Abs. 1 DBA Deutschland-Spanien mit § 8 AO. Aus der Zwecksetzung des Art. 4 Abs. 2 DBA Deutschland-Spanien ist zu schlussfolgern, dass diese Definition eine Einschränkung des Wohnsitzes nach § 8 AO enthalten muss.<sup>135</sup> Andernfalls wäre dieses Kriterium nicht sinnvoll, weil es nie zu einer Lösung der Ansässigkeitsfrage führen könnte. Dies wird einerseits durch den Begriff der „Wohnstätte“ andererseits durch das Attribut „ständig“ erreicht.

### Beratungshinweis

Nach Auffassung des BFH<sup>136</sup> kann ein Stpfl. über **mehrere „ständige Wohnstätten“** verfügen; Art. 4 OECD-MK Tz 14 trifft die gleiche Aussage. Hieraus folgt, dass der Dokumentation und dem Nachweis der tatsächlich verwirklichten Sachverhalte besondere Bedeutung zukommt. Dies gilt speziell bei eventuellen Änderungen und dem Nachweis der Zeitpunkte, zu denen diese erfolgt sind.

Eine **Wohnstätte** wird im Allgemeinen als synonym zum Wohnsitz angesehen.<sup>137</sup> Meines Erachtens impliziert der Begriff der Wohnstätte, dass eine stärkere Nachhaltigkeit gegeben sein muss, die nicht nur eine vorübergehende Nutzung beinhaltet. Allerdings ergibt sich dieser Umstand bereits aus dem Attribut „ständig“. Die Hinzufügung des Wortes „**ständig**“ führt zu strengen Anforderungen. Anders als für Zwecke des § 8 AO<sup>138</sup> reicht ein vorübergehendes Innehaben einer Wohnung nicht aus. Vielmehr muss eine **Dauerhaftigkeit** gegeben sein.<sup>139</sup> Folglich sind nur solche Wohnsitze als „ständige Wohnstätten“ anzusehen, die den Hauptwohnsitz bilden und von dem Stpfl. laufend benutzt werden. Die h. M. stellt nicht auf die tatsächliche Nutzung ab, sondern auf die Frage, ob eine solche möglich ist, also die ständige Wohnstätte dauerhaft zur Nutzung zur Verfügung steht.

### Beispiel

Der Stpfl. S unterhält ein Ferienhaus in einem anderen Staat. Nach h.M. würde hier eine ständige Wohnstätte vorliegen, wenn S eine jederzeitige Nutzungsmöglichkeit hätte.

---

<sup>134</sup> Zum Verhältnis zum Österreichischen Recht vgl. *Lang*, Einführung in das Recht der DBA, 2. Aufl. 2002, Rz 242

<sup>135</sup> Vgl. auch BFH v. 23.10.1985 – I R 274/82, BStBl II 1986, 133 und BFH v. 31.10.1990 – I R 24/89, BStBl II 1991, 562

<sup>136</sup> Vgl. BFH v. 23.10.1985 – I R 274/82, BStBl II 1986, 133

<sup>137</sup> Vgl. *Lehner*, in: Vogel/Lehner, 5. Aufl. 2008, Art. 4 OECD-MA Rz 180; *Wassermeyer*, in: F/W/K, Art. 4 DBA Schweiz Rz 29 (November 2011); *Tipke*, in: Tipke/Kruse, § 8 AO Rz 20 (März 2012); während *Wassermeyer*, in: D/W, Art. 4 OECD-MA Rz 55 (Oktober 2011) die Fragestellung als „müßig“ bezeichnet.

<sup>138</sup> Vgl. BFH v. 23.11.1988 – II R 139/87, BStBl II 1989, 182

<sup>139</sup> So hat der BFH offen gelassen, ob ein Hotelzimmer eine ständig Wohnstätte begründen kann, vgl. BFH v. 31.10.1990 – I R 24/89, BStBl II 1991, 562

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Der Begriff impliziert eine **zeitliche Komponente**, ohne dass im OECD-MA oder im OECD-MK eine konkrete Frist genannt wird. Der BFH hat – unter Rückgriff auf § 9 Satz 2 AO – eine Mindestdauer von sechs Monaten verlangt.<sup>140</sup>

### Beratungshinweis

Bei diesem Kriterium darf nicht eine ausschließlich zeitliche Betrachtung erfolgen. Vielmehr kann auch eine deutlich kürzere Frist eine ständige Wohnstätte begründen, wenn von Anfang an ein **längeres Innehaben** der Wohnstätte **geplant** war. Hierbei kommt den tatsächlichen Verhältnissen besondere Bedeutung zu.

Zugleich führt der Begriff der ständigen Wohnstätte dazu, dass die Anforderungen an diesen Ort **strenger** sein müssen **als** an den **Wohnsitz** nach § 8 AO. Während bei Letzterem nur sehr geringe Eigenschaften erfüllt sein müssen (die z.B. auch von einem Wohnwagen erfüllt werden<sup>141</sup>), können für die ständige Wohnstätte nur solche Räumlichkeiten in Betracht kommen, die ein ständiges Bewohnen ermöglichen. Dies setzt z.B. voraus, dass die Möglichkeit einer Beheizung gegeben sein muss.

Für dieses Verständnis spricht auch der Zusammenhang. Schließlich wird als zweites Kriterium der Mittelpunkt der Lebensinteressen genannt. Daran wird deutlich, dass es sich auch bei der ständigen Wohnstätte nicht nur um einen Wohnsitz handeln soll, sondern um den **Hauptwohnsitz**. Damit führt dieses Verständnis dazu, dass das zweite Kriterium als sinnvolle Konkretisierung des ersten verwendet werden kann.

Sofern das Kriterium der „ständigen Wohnstätte“ nicht zu einer eindeutigen Bestimmung der Ansässigkeit führt, ist die Frage nach dem **Mittelpunkt des Lebensinteresses** zu beantworten. Das DBA legt fest, dass dieser Ort sich in dem Staat befindet, zu dem der Stpfl. die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Dieser Begriff findet im nationalen deutschen Recht keine Entsprechung, so dass eine Interpretation aus dem jeweiligen DBA heraus zu erfolgen hat. Der BFH hat mit Urteil vom 31.10.1990<sup>142</sup> eine Auslegung nach objektiven Kriterien verlangt. Dabei kommt dem zeitlichen Aspekt (insbes. der auf Dauer angelegten Nutzung der Wohnstätte) besondere Bedeutung zu, denn innerhalb eines VZ kann sich dieser Mittelpunkt verändern. Im Urteil vom 24.4.1964<sup>143</sup> ging der BFH davon aus, dass auf die Verhältnisse innerhalb eines VZ abzustellen ist.

---

<sup>140</sup> Vgl. BFH v. 23.10.1985 – I R 274/82, BStBl II 1986, 133 und BFH v. 30.8.1989 – I R 215/85, BStBl II 1989, 956

<sup>141</sup> Vgl. FG Hamburg v. 9.10.1973 – II 70/73, EFG 1974, 66; FG Niedersachsen v. 5.2.1986 – IX 452/85, EFG 1987, 170 (rkr.); FG Rheinland-Pfalz v. 16.3.1994 – 1 K 1714/93, EFG 1994, 784 (rkr.). Im Rahmen des Revisionsverfahrens gegen die Entscheidung des FG Hamburg hat der BFH ausdrücklich klargestellt, dass ein Wohnwagen nur ergänzend als Wohnsitz heranzuziehen sein kann und gegenüber einer anderen Wohnstätte im Zweifel nachrangig ist, vgl. BFH v. 15.11.1974 – VI R 195/72, BStBl II 1975, 278

<sup>142</sup> BFH v. 31.10.1990 – I R 24/89, BStBl II 1991, 562

<sup>143</sup> BFH v. 24.4.1964 – VI 236/62 U, BStBl III 1964, 462

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Die **persönlichen Beziehungen** umfassen familiäre, gesellschaftliche, politische und kulturelle Bindungen.<sup>144</sup> Hierbei ist auf die jeweiligen Verhältnisse des Einzelfalls abzustellen, insbes. für die Gewichtung dieser Faktoren zueinander.

### Beratungshinweis

Möglicherweise wird die Feststellung des Mittelpunktes des Lebensinteresses dadurch vereinfacht, das eine Prüfung nach dem **Ausschlussverfahren** vorgenommen wird. So werden die Standorte ausgeschlossen, die nicht diesen Mittelpunkt bilden, so dass im Idealfall am Ende lediglich ein Staat als „Mittelpunkt“ übrig bleibt. Dabei kann es nur einen Mittelpunkt geben.

Bei den **wirtschaftlichen Beziehungen** ist beispielhaft darauf abzustellen, an welchen Orten eine – regelmäßige oder auch nur gelegentliche – Berufsausübung erfolgt, ob die Absicht besteht, eine solche aufzunehmen. Auch ist auf die Belegenheit des eigenen Vermögens zu rekurrieren.<sup>145</sup> Diese Aufzählung des BFH ist m.E. nicht abschließend und auch die Gewichtung der Kriterien zueinander lässt sich nur im Einzelfall bestimmen. Ziel muss es sein, den Staat zu bestimmen, zu dem der Stpfl. die engsten wirtschaftlichen Beziehungen unterhält. Der BFH geht davon aus, dass die geschäftlichen Interessen nur dann für die Bestimmung des Lebensmittelpunkts relevant sein können, wenn sie den überwiegenden Teil der Gesamtinteressen des Stpfl. bilden.<sup>146</sup>

### Beratungshinweis

Da i.d.R. ohnehin schon Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten für die Einkünfte und ggf. das Vermögen bestehen, ist dieses Kriterium häufig relativ einfach zu bestimmen. Daher sollte in der Beratungspraxis auf dieser Grundlage argumentiert werden, weil die Nachweisbarkeit regelmäßig deutlich einfacher ist. Hingegen führen die personenbezogenen Merkmale dazu, dass der Stpfl. persönliche Erklärungen abgeben muss, die sich regelmäßig nur schwer mit Fakten untermauern lassen.

Als drittes Kriterium ist der gewöhnliche Aufenthalt heranzuziehen. Dieser hat jedoch nur dann Bedeutung, wenn die vorstehenden Merkmale nicht bereits zu einer Beseitigung der doppelten Ansässigkeit führen. Auch wenn dieses Merkmal mit § 9 AO sprachlich übereinstimmt, ist eine Auslegung aus dem DBA heraus geboten.<sup>147</sup> Hierbei kommt der Zwecksetzung des Art. 4 Abs. 2 DBA Deutschland-Spanien besondere Bedeutung zu.

Der Begriff setzt voraus, dass der Stpfl. in diesem Staat die Tätigkeiten vollzieht, die mit einem Aufenthalt **gewöhnlicherweise verbunden** sind. So reichte es nach bisheriger Rspr. des BFH nicht aus, wenn ein Stpfl. in einem Land arbeitete, aber die Übernachtung jeweils im anderen

---

<sup>144</sup> Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz 16.198

<sup>145</sup> Vgl. BFH v. 31.10.1990 – I R 24/89, BStBl II 1991, 562

<sup>146</sup> Vgl. BFH v. 23.7.1971 – III R 60/70, BStBl II 1971, 758

<sup>147</sup> Hingegen hat der BFH v. 10.5.1989 – I R 50/85, BStBl II 1989, 755, die Auffassung vertreten, dass für die Interpretation von Art. 10 Abs. 2 Nr. 1 DBA Niederlande ein Rückgriff auf die Kriterien zur Auslegung von § 9 AO zu erfolgen hat.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Staat erfolgte, um im Tätigkeitsstaat einen gewöhnlichen Aufenthalt zu begründen.<sup>148</sup> Diese Auffassung ist allerdings vom BFH zwischenzeitlich aufgegeben worden.<sup>149</sup>

Infolge des Bestandteils „gewöhnlich“ ist von einer **bestimmten zeitlichen Dauer bzw. Nachhaltigkeit** auszugehen. Hierzu zählt nicht nur ein zusammenhängender Zeitraum, sondern ggf. ein Zeitraum, der von mehreren Auslandsaufenthalten unterbrochen wird, wenn das Inland jeweils den Ausgangspunkt für die Auslandsreisen bildete und der Gesamtbezug zum Inland der stärkste ist. Außerdem folgt aus diesem Begriff eine Qualifikation der Art des Aufenthalts in der Weise, dass der Bezug zum Inland so hergestellt werden muss, dass alle wesentlichen mit einem Aufenthalt üblicherweise verbundenen Tätigkeiten in diesem Staat ausgeführt werden. Im DBA wird nicht definiert, auf welchen Zeitraum sich diese Betrachtung zu beziehen hat. Da – zumindest nach deutschem Verständnis – eine jahresweise Besteuerung zu erfolgen hat, ist für jeden VZ gesondert zu prüfen, in welchem Staat die Ansässigkeit gegeben ist.

### Beratungshinweis

Kommt es zu einem Wechsel der Ansässigkeit nach DBA-Recht, kann hiermit eine Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG verbunden sein.<sup>150</sup>

Führen die vorstehend genannten Merkmale nicht zu einer eindeutigen Ansässigkeit, ist ergänzend (und insoweit subsidiär) auf die **Staatsangehörigkeit** abzustellen. Wie alle Begriffe, ist auch der der Staatsangehörigkeit zunächst aus dem DBA heraus auszulegen.

### Beratungshinweis

Hat ein Stpfl. **mehrere Staatsangehörigkeiten**, führt dieses Kriterium nicht weiter. Es spielt keine Rolle, welche Staatsangehörigkeit der Stpfl. als erstes oder als letztes erlangt hat. Vielmehr wird lediglich auf die Staatsangehörigkeit als solche abgestellt.

War auf Grundlage der bisher aufgeführten Kriterien eine eindeutige Bestimmung des Ansässigkeitsstaats einer natürlichen Person nicht möglich, sieht Art. 4 Abs. 2 DBA Deutschland-Spanien vor, dass die Staaten sich hierüber **im gegenseitigen Einvernehmen** verständigen. Hierfür gelten die allgemeinen Grundsätze des Verständigungsverfahrens. Eine Besonderheit besteht jedoch darin, dass Art. 4 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland-Spanien eine Pflicht zu einem solchen Verfahren und einer einvernehmlichen Lösung beinhaltet, während nach Art. 25 OECD-MA keine zwingende Verpflichtung besteht. Voraussetzung für die Anwendung dieser Regelung ist jedoch, dass nach Auffassung beider Vertragsstaaten die Herbeiführung einer eindeutigen Ansässigkeit nach keiner der bisher erläuterten Regelungen erfolgen kann.<sup>151</sup> Weder das OECD-MA noch das DBA Deutschland-Spanien enthalten inhaltliche Anhaltspunkte, nach welchen Kriterien eine solche Verständigung zu erfolgen hat.<sup>152</sup>

<sup>148</sup> Vgl. BFH v. 10.5.1989 – I R 50/85, BStBl II 1989, 755

<sup>149</sup> Vgl. BFH v. 10.7.1996 – I R 4/96, BStBl II 1997, 15

<sup>150</sup> Vgl. hierzu unter S. 124 f.

<sup>151</sup> Vgl. z.B. Art. 4 Abs. 3 DBA Vereinigte Staaten, wonach das Abkommen nicht anzuwenden ist, wenn die Ansässigkeit nicht eindeutig bestimmbar ist.

<sup>152</sup> Vgl. Lang, Einführung in das Abkommensrecht, 2. Aufl., Wien 2002, Rz 250

### Beratungshinweise

Bei diesen Regelungen darf nicht übersehen werden, dass sie **lediglich für Zwecke des DBA** die Ansässigkeit festlegen. Hingegen lassen sie sowohl die nach nationalem Recht gegebene unbeschränkte Steuerpflicht bestehen, noch entfalten sie Wirkungen bei evtl. Einkünften aus Drittstaaten.

## II. Besteuerung bei Selbstnutzung der Immobilie in der Bundesrepublik Deutschland und nach Abkommensrecht

(Autor: Prof. Dr. Bert Kaminski)

Erfolgt eine ausschließliche eigene Nutzung der Immobilie führt dies nicht zu steuerbaren Einkünften i.S.v. § 2 Abs. 1 EStG. Schließlich fehlt es an den Voraussetzungen, die § 21 EStG für das Vorliegen von steuerbaren Einkünften verlangt. Auch andere Regelungen führen nicht zur Besteuerung. Folglich unterliegen diese Einkünfte in Deutschland nicht der Besteuerung. Damit besteht auch keine Notwendigkeit, über Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nachzudenken.

### Beratungshinweis

Probleme können allerdings entstehen, wenn die Immobilie sich im **Eigentum einer Kapitalgesellschaft** befindet und eine unentgeltlich Nutzungsüberlassung an den beherrschenden Gesellschafter oder ihm nahestehende Personen erfolgt. Die unentgeltliche Nutzung der Ferienimmobilie durch den deutschen Gesellschafter der Kapitalgesellschaft kann zu einer verdeckten Gewinnausschüttung in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung führen. Der BFH hat in seinem Urteil vom 12.06.2013<sup>153</sup> entschieden, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung auch dann vorliegt, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft zu keinem Zeitpunkt die Absicht hatte, Gewinn zu erzielen. Fraglich ist nach Auffassung des I. Senats lediglich, nach welchem Artikel des DBA die Bundesrepublik Deutschland ein Besteuerungsrecht erlangt. Liege auch nach spanischem Recht eine verdeckte Gewinnausschüttung analog § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor, handele es sich um Dividenden i. S. d. Art. 10 DBA. Erfolge in Spanien eine andere Qualifikation, wofür die Tatsache spreche, dass Spanien keine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen habe, hätte Deutschland das Besteuerungsrecht nach Art. 21 DBA als sonstige Einkünfte. In diesem Fall stünde nur dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu. Streitig sei nach Auffassung des Senates ob Spanien die Einkünfte als solche gem. Art. 6 Abs. 3 DBA Spanien behandeln will. Diese Regelung sei vorrangig vor den anderen Einkunftsartikeln. Diese Frage wäre jedoch nur entscheidungserheblich, wenn Deutschland dann kein Besteuerungsrecht hätte, was ausweislich des alten wie des aktuellen DBA nicht der Fall sei.<sup>154</sup>

Aus dieser privaten Veranlassung folgt zugleich, dass evtl. **Aufwendungen** im Zusammenhang mit der Immobilie sich nach deutschem Verständnis steuerlich nicht auswirken dürfen. Folglich können sie auch nicht als Werbungskosten (oder Betriebsausgaben) geltend gemacht werden.

<sup>153</sup> I R 109-111/10, BStBl II 2013, 1024

<sup>154</sup> Das DBA Deutschland-Spanien weicht von der üblichen deutschen Abkommenspraxis ab, nach der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen nur im Belegenheitsstaat besteuert werden dürfen, vgl. zu einer Abkommensübersicht Kerssenbrock in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG-DBA, Art. 6 OECD-MA, Rz. 200 ff. (Oktober 2011).

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Vielmehr handelt es sich um Aufwendungen i.S.v. § 12 Nr. 1 EStG, also solche, die die private Lebensführung betreffen und deshalb die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht verringern dürfen.

### Beratungshinweis

Etwas anderes könnte sich allenfalls dann ergeben, wenn in der ausländischen Immobilie eine **Betriebsstätte eines inländischen Unternehmens begründet** wird. Hierbei ist zu beachten, dass eine Betriebsstätte i.S.d. Definition des DBA vorliegen muss. Andernfalls stünde das DBA dem nationalen Besteuerungsanspruch des Königreichs Spaniens entgegen. In der Gestaltungsberatung sollte das Vorliegen einer Betriebsstätte nach Möglichkeit vermieden werden. Diese hätte nicht nur im Falle einer Veräußerung zur Folge, dass ein Teil des Veräußerungsgewinns als Betriebsstätteneinkünfte zu qualifizieren ist, sondern auch, dass dieser Betriebsstätte laufende Einkünfte zuzuordnen sind. Dies führt häufig zu Problemen, weil sich die Frage stellt, welche Aufwendungen und Erträge dieser Betriebsstätte verursachungsgerecht zuzuordnen sind.<sup>155</sup>

### III. Besteuerung bei Vermietung der spanischen Immobilie

#### 1. In der Bundesrepublik Deutschland

Aus deutscher Sicht ist zunächst zu prüfen, ob steuerbare und steuerpflichtige Einkünfte vorliegen. Hieran fehlt es, wenn die Vermietungstätigkeit in Spanien nicht die Anforderungen erfüllt, die an eine steuerlich relevante Tätigkeit zu stellen sind. Hierfür gelten die allgemeinen Kriterien, wie sie etwa auch bei einer rein innerdeutschen Vermietungstätigkeit zu beachten sind.

Hierbei kann insbesondere fraglich sein, ob eine Einkunftserzielungsabsicht besteht oder ob diese unter Hinweis auf die Grundsätze zur sog. Liebhaberei<sup>156</sup> versagt werden muss. Vorab ist festzustellen, dass bei einer ausschließlich an wechselnde Feriengäste erfolgende Vermietung und bei einer in der übrigen Zeit hierfür bereit gehaltenen Ferienwohnung die Vermutung für eine Einkunftserzielungsabsicht spricht. Der BFH verlangt in diesen Fällen eine Prüfung auf Basis einer Prognose, wenn die Vermietungsdauer die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen erheblich unterschreitet.<sup>157</sup> Etwas anderes gilt lediglich, wenn **Vermietungshindernisse** (z.B. Renovierung oder höhere Gewalt) vorliegen. Hierbei gilt eine Unerheblichkeitsgrenze von 25 %.<sup>158</sup> Ein längerer Leerstand ist dann unproblematisch, wenn eine vorangehende, dauerhafte Vermietung erfolgte. Dies gilt insbesondere, wenn während dieser Zeit die Immobilie vorbereitet wird und anschließend wieder vermietet wird.<sup>159</sup> Allerdings hat der BFH entschieden, dass bei

---

<sup>155</sup> Vgl. hierzu z.B. *Kaminski/Strunk*, Steuern in der internationalen Unternehmenspraxis, Wiesbaden 2006, 186 ff. sowie zu aktuellen Entwicklungen *Kaminski*, Aktuelle Entwicklungen bei der Betriebsstättenbesteuerung, Stbg 2012, 354 ff

<sup>156</sup> Vgl. hierzu allgemein *Kaminski*, in: Korn (Hrsg.), EStG, § 2 Rz 36 ff. (Okt. 2006)

<sup>157</sup> Vgl. BFH v. 19.8.2008 – IX R 39/07, BStBl II 2009, 138; BFH v. 22.9.2009 – IX B 82/09, BFH/NV 2010, 36

<sup>158</sup> Vgl. z.B. BFH v. 26.10.2004 – IX R 57/02, BFH/NV 2005, 602; BFH v. 29.11.2005 – IX B 109/05, BFH/NV 2006, 719; BFH v. 14.1.2010 – IX B 146/09, BFH/NV 2010, 869

<sup>159</sup> Vgl. BFH v. 31.7.2007 – IX R 30/05, BFH/NV 2008, 202

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

einem dauerhaften, strukturell bedingten Leerstand diese Gewinnerzielungsabsicht auch nachträglich entfallen kann.<sup>160</sup>

### Beratungshinweis

Die Finanzverwaltung hat sich inzwischen dieser höchstrichterlichen Rechtsprechung angeschlossen. Danach ist auch bei einer **Vermietung in Eigenregie** ohne weitere Prüfung von der Einkunftserzielungsabsicht auszugehen.<sup>161</sup> Allerdings trägt der **Steuerpflichtige** nach Verwaltungsauffassung die **objektive Beweislast** für die auf Dauer angelegte Vermietungsabsicht.<sup>162</sup>

Eine Glaubhaftmachung der dauerhaften Vermietungsabsicht kann bei Ferienwohnungen durch die Übergabe an eine Vermietungsorganisation bei vertraglichem Ausschluss der Selbstnutzung erfolgen. Erfolgt die Vermietung in Eigenregie, sollte eine Aufnahme in entsprechende Vermieter-verzeichnisse erfolgen und gegenüber der Finanzverwaltung nachgewiesen werden können. Dies gilt auch für entsprechende Inserate und die Bewerbung über das Internet. Stellt sich ein Vermietungserfolg nicht ein, müssen ggfs. zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden.

### Beratungshinweis

Hingegen ist die **tatsächliche Selbstnutzung** oder deren Vorbehalt schädlich. Diese liegt vor, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung selbst nutzt oder sie unentgeltlich Dritten zur Nutzung überlässt. Für das Nichtvorliegen dieser Voraussetzung trägt der Steuerpflichtige nach Verwaltungsauffassung die **Feststellungslast**.<sup>163</sup> Dies stellt den Steuerpflichtigen vor die schwierige Aufgabe, eine nicht vorgenommene Maßnahme nachweisen zu müssen.

Die **Gewinnerzielungsabsicht** kann dann nicht mehr unterstellt werden, wenn infolge von besonderen Umständen Beweisanzeichen dafür vorliegen, dass der Steuerpflichtige während der geplanten Dauer der Vermietungstätigkeit kein positives Gesamtergebnis erzielen kann. Dies gilt auch bei einer lediglich kurzfristigen Vermietung wegen beabsichtigter Selbstnutzung, wenn in diesem Zeitraum kein positives Gesamtergebnis erreicht werden kann.<sup>164</sup>

Wie bereits angedeutet, entstehen besondere Probleme, wenn die Ferienwohnung **teilweise selbstgenutzt** und teilweise vermietet wird. In diesen Fällen bedarf es einer Prognose, ob eine voraussichtliche Gewinnerzielungsabsicht gegeben ist.<sup>165</sup> Hierbei muss der Steuerpflichtige begründen, dass ein Totalüberschuss zu erwarten ist. Hierbei ist bei Ferienwohnungen i.d.R. von einem Zeitraum für die Totalüberschussprognose von 30 Jahren auszugehen.<sup>166</sup>

Streitig ist, ob bei einem Prognosezeitraum von ausnahmsweise weniger als 10 Jahren ein zu erwartender **Veräußerungsgewinn nach § 23 EStG** in die Totalüberschussprognose einzube-

<sup>160</sup> Vgl. BFH v. 9.7.2013 – IX R 48/12, BStBl II 2013, 693

<sup>161</sup> Vgl. BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 – S 2253 – 91/04, BStBl I 2004, 933, Rz 16 unter Aufhebung von BMF v. 20.11.2003 – IV C 3 – S 2253 – 98/03, BStBl I 2003, 640

<sup>162</sup> Vgl. BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 – S 2253 – 91/04, BStBl I 2004, 933 Rz 9

<sup>163</sup> Vgl. BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 – S 2253 – 91/04, BStBl I 2004, 933 Rz 8, 9

<sup>164</sup> Vgl. BFH v. 9.7.2002 – IX R 57/00, BStBl II 2003, 695. Das Urteil ist auf Mietverträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2003 geschlossen wurden bzw. werden.

<sup>165</sup> Vgl. BFH v. 24.6.2008 – IX R 12/07, BFH/NV 2008, 1484

<sup>166</sup> Vgl. BMF-Schr. v. 20.11.2003 – IV C 3 – S 2253 – 98/03 II, BStBl I 2003, 640 unter 2.d)

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

ziehen ist. Dies lehnt die Verwaltung ab, weil für jede Einkunftsart die Überschusserzielungsabsicht gesondert zu prüfen und deshalb eine von der Einkunftsart losgelöste Überschusserzielungsabsicht nicht möglich sei. Die Wertsteigerungen der Immobilie, die durch einen späteren Verkauf realisiert würden, fielen nicht unter § 21 EStG und seien deshalb bei der Ermittlung des Totalüberschusses nicht zu berücksichtigen.<sup>167</sup> Diese lediglich formale Betrachtungsweise **ist m.E. abzulehnen**. Zwar hat der BFH entschieden, dass die Einkunftserzielungsabsicht erst nach Festlegung der Einkunftsart zu prüfen sei<sup>168</sup>, nur berührt dies nicht die hier strittige Frage, da die Einkunftsart § 21 EStG feststeht. Vielmehr führt die Unterscheidung nach Einkunftsarten zu einer künstlichen Differenzierung und lässt unberücksichtigt, dass die Gewinnerzielungsabsicht objektbezogen zu prüfen ist. Soweit ersichtlich, ist diese Frage jedoch bisher noch nicht höchststrichterlich abschließend entschieden. Allerdings hat der BFH mit Urteil vom 20.6.2012<sup>169</sup> unter Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung – für Zwecke des nachträglichen Schuldzinsenabzugs ebenfalls die Verbindung zwischen § 21 EStG und § 23 EStG hergestellt. Dies legt eine Betrachtung nahe, die auf das Investitionsobjekt und nicht auf die Einkunftsart im EStG abstellt.

Fehlt es an einer Gewinnerzielungsabsicht, scheidet eine Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte – inklusive hieraus möglicherweise entstehender Überschüsse der Werbungskosten über die Vermietungseinnahmen – im Inland aus. Ursächlich hierfür ist, dass in diesen Fällen – wie bei einer unentgeltlichen Nutzung – eine Doppelbesteuerung im Königreich Spanien und in der Bundesrepublik Deutschland nicht eintritt und damit keine Notwendigkeit besteht, Maßnahmen zur Vermeidung oder Begrenzung der Doppelbesteuerung zu ergreifen.

Liegt hingegen eine steuerlich relevante Betätigung vor, ist die Bundesrepublik Deutschland grundsätzlich nach § 34c Abs. 1 EStG verpflichtet, i.R.d. bestehenden unbeschränkten Steuerpflicht die ausländische Steuer anzurechnen. Dies setzt voraus, dass es sich um ausländische Einkünfte i. S. d. § 34d EStG handelt. Ausländische Einkünfte **aus Vermietung und Verpachtung** liegen vor, wenn das vermietete oder verpachtete **unbewegliche Vermögen** (wozu übrigens auch Schiffe gehören) im Ausland belegen ist. Hingegen wird bei der **Überlassung von grundstücksbezogenen Rechten** darauf abgestellt, dass die Rechte zur Nutzung in einem ausländischen Staat überlassen wurden. Dies ist – in Abgrenzung zur Veräußerung – nur bei einer zeitlichen Befristung der Fall.<sup>170</sup> Nicht unter diese Regelung fallen hingegen Einkünfte aus der Vermietung einzelner beweglicher Sachen.<sup>171</sup>

Entscheidendes Abgrenzungskriterium für das Vorliegen von ausländischen Vermögen ist die **Belegenheit**. Danach ist darauf abzustellen, wo das Vermögen sich tatsächlich befindet. Anders als nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG kommt es nicht darauf an, ob eine Eintragung in ein öffentliches Buch oder Register erfolgt ist oder die Verwertung in einer Betriebsstätte erfolgt. Bei Schiffen wird entsprechend der Eintragung entschieden, ob diese im In- oder Ausland belegen sind.

Liegen hingegen diese Einkünfte **nicht vor**, handelt es sich nach deutschem Verständnis nicht um ausländische Einkünfte. In diesen Fällen erfolgt keine Anrechnung der ausländischen Steuer,

---

<sup>167</sup> Vgl. OFD Berlin v. 19.5.2000 – St 175 – S 2253 – 1/00, FR 2000, 1003; OFD Frankfurt/M. v. 17.5.2000 – S 2253 A – 48 – St II 23, DB 2000, 1641; OFD Rostock v. 2.5.2000 – S 2253 – St 231, DStR 2000, 927

<sup>168</sup> Vgl. BFH v. 29.3.2001 – IV R 88/99, BStBl II 2002, 791

<sup>169</sup> BFH Ur. v. 20.6.2012 – IX R 67/10, BFH/NV 2012, 1697

<sup>170</sup> Vgl. BFH v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl II 1974, 511

<sup>171</sup> Sie können allenfalls unter § 34d Nr. 8 lit. c EStG subsumiert werden.

sondern lediglich ein Abzug der im Ausland gezahlten Steuer von der inländischen Bemessungsgrundlage.<sup>172</sup> Die hiermit verbundene Entlastungswirkung wird regelmäßig deutlich niedriger sein als bei der Anrechnungsmethode.

### Beratungshinweis

Die Strukturierung des Auslandsengagements sollte – wenn eine Besteuerung im Ausland nicht vermieden werden kann – so erfolgen, dass die **Voraussetzungen für eine Anrechnung** der im Ausland erhobenen Steuer im Inland vorliegen. Ggfs. sollte über eine umfangreichere Ausstattung des Auslandsengagements nachgedacht werden, um den Anforderungen des § 34d EStG hinsichtlich der Verwurzelung im Ausland zu genügen.

## 2. Nach Abkommensrecht

In der deutschen Abkommenspraxis werden üblicherweise Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen von der deutschen Besteuerung freigestellt, so dass ein alleiniges Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates besteht.<sup>173</sup> Allerdings weicht das DBA Deutschland-Spanien hiervon ab. Es sieht keine Freistellung vor. Vielmehr erfolgte **eine Anrechnung** der im Königreich Spanien gezahlten Steuern auf die deutschen Steuern. Hierbei gelten die allgemeinen Grundsätze und Grenzen für eine **Anrechnung nach § 34c Abs. 1 i.V.m. Abs. 6 EStG**. Das Anrechnungssystem ist von dem Gedanken beherrscht, dass die ungünstigen Wirkungen der Doppelbesteuerung behoben sein sollen, wenn beim Zusammentreffen zweier Steuerbeträge der eine von dem anderen abgezogen wird. Bei diesem Verfahren kommt es nicht immer zu einer vollständigen Beseitigung der Doppelbesteuerung.

Unbeschränkt Steuerpflichtige, die mit ihren Einkünften aus einem ausländischen Staat dort zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen worden sind, können die **festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch** unterliegende ausländische Steuer auf die deutsche Steuer anrechnen (§ 34c Abs. 1 Satz 1 EStG). Dabei werden die ausländischen Steuern angesetzt, die der inländische Steuerpflichtige selbst auf die ausländischen Einkünfte gezahlt hat (Subjektidentität). § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG gilt unmittelbar nur gegenüber Nicht-DBA-Staaten. Soweit jedoch in einem DBA die Anrechnung von Steuern vereinbart wurde, wie im vorliegenden Fall ist § 34c Abs. 1 EStG auf den anzurechnenden Teil entsprechend anzuwenden (§ 34c Abs. 6 EStG).

Um die Anrechnung durchzuführen, bedarf es der Feststellung der unbeschränkten Steuerpflicht, der Ermittlung der ausländischen Einkünfte, der Überprüfung, ob die ausländische Steuer der deutschen Einkommensteuer entspricht und der Festsetzung des Anrechnungsbetrages. Außerdem ist zu prüfen, ob die Subjektidentität, Objektidentität und die Identität des Besteuerungszeitraums vorliegen. Nach § 34c Abs. 1 EStG sind nur die Steuern anrechenbar, die auf ausländische Einkünfte entfallen. Diese sind **abschließend in § 34d EStG** aufgeführt. Die Ermittlung der ausländischen Einkünfte richtet sich nach deutschem Steuerrecht, wobei auch die §§ 2a, 15a und 15b EStG zu beachten sind. Wie die obigen Ausführungen gezeigt haben, liegen ausländische

<sup>172</sup> Vgl. § 34c Abs. 3 EStG

<sup>173</sup> Vgl. zu einer Abkommensübersicht z.B. *Kerssenbrock*, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG-DBA, Art. 6 Rz 200 (Okt. 2011)

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Einkünfte i.S.v. § 34d EStG nur vor, wenn die Vermietungstätigkeit als steuerlich relevante Betätigung zu qualifizieren ist. Dies setzt Gewinnerzielungsabsicht voraus.

Die Ermittlung der ausländischen Einkünfte i.S.d. § 34d EStG hat nach **deutschen Gewinnermittlungsvorschriften** zu erfolgen. Hierfür sind die allgemeinen Grundsätze des EStG zu beachten. Die Frage, welche Einnahmen und Aufwendungen den ausländischen Einkünften zugeordnet werden können, hängt davon ab, welcher Katalogziffer sie zuzurechnen sind. Unerheblich ist, welche Aufwendungen bei einer Qualifikation nach inländischem Recht abzugsfähig wären. Diese Frage spielt in den Fällen eine große Rolle, in denen infolge der isolierenden Betrachtungsweise eine Nebeneinkunftsart vorliegt, während bei inländischen Einkünften infolge der Subsidiarität (z.B. nach § 21 Abs. 3 EStG) z.B. gewerbliche Einkünfte gegeben wären. Die Rechtsprechung lässt nur den Abzug solcher Aufwendungen zu, die bei den Nebeneinkunftsarten abziehbar sind.<sup>174</sup> Dies gilt jedoch nicht für die Ermittlungsart (Gewinn- oder Überschusseinkunftsart). Hierfür ist ausschließlich die inländische Qualifikation entscheidend.

Die anrechenbare Steuer muss der deutschen Einkommensteuer entsprechen. Dies ist der Fall, wenn die Besteuerung direkt an das Einkommen anknüpft. Auf die technische Ausgestaltung der Abgabe (Veranlagung, Steuerabzug, Pauschalierung) kommt es nicht an.<sup>175</sup> Steuergläubiger kann der ausländische Staat selbst und auch eine nachgeschaltete Gebietskörperschaft des ausländischen Staates sein.

Sofern die Voraussetzungen für eine Anrechnung der ausländischen Steuer dem Grunde nach vorliegen, muss bei der Durchführung der Anrechnung der **Anrechnungshöchstbetrag** beachtet werden. Wie bei der Freistellung verzichtet der inländische Fiskus auch bei der Anrechnung ausländischer Steuern auf Steuereinnahmen, da eine Anrechnung ausländischer Steuern nach § 34c Abs. 2 Satz 1 EStG bis zur Höhe desjenigen Teils der inländischen Steuer möglich ist, der auf die ausländischen Einkünfte „entfällt“. Im Gegensatz zur Freistellungsmethode macht sich der Staat jedoch die Vorteile eines niedrigeren ausländischen Steuertarifs zunutze, da nach Abzug einer geringeren ausländischen Steuer die ausländischen Einkünfte zumindest teilweise mit inländischer Steuer belastet bleiben. Die Gesamtsteuerbelastung der ausländischen Einkünfte wird in diesen Fällen auf das inländische Steuerniveau „heraufgeschleust“.

Die auf die ausländischen Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer, bis zu deren Höhe eine Anrechnung erfolgen kann – also der Höchstbetrag der Anrechnung –, ist in der Weise zu ermitteln, dass die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens (einschließlich der ausländischen Einkünfte) nach den §§ 32a, 32b, 34, 34a und 34b EStG ergebende deutsche Steuer im Verhältnis der ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird:

$$\text{Höchstbetrag} = \frac{\text{deutsche ESt} \times \text{Einkünfte aus dem Ausland}}{\text{Summe der Einkünfte}}$$

Übersteigt die ausländische Steuer den Höchstbetrag, kann dieser überschießende Betrag **weder** – wie in einigen anderen Ländern – auf andere Veranlagungszeiträume **zurück- bzw. vorge-tragen** noch von der Bemessungsgrundlage abgesetzt werden. Nach § 68a EStDV sind die

<sup>174</sup> Vgl. BFH v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl II 1997, 657; BFH v. 16.3.1994 – I R 42/93, BStBl II 1994, 799

<sup>175</sup> Vgl. R. 34c EStR i.V.m. Anlage 6, dieses Verzeichnis ist jedoch weder erschöpfend noch bindend

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Höchstbeträge für die einzelnen Länder gesondert zu ermitteln, wenn in mehreren ausländischen Staaten Einkünfte erzielt werden.<sup>176</sup> Diese sog. Länderbegrenzung (**per Country Limitation**) wird oft als ungerecht empfunden, da sie die Steuerpflichtigen angesichts des vergleichsweise hohen deutschen Steuerniveaus benachteiligen kann. Liegt das Besteuerungsniveau einzelner Aktivitätsstaaten über dem der Bundesrepublik Deutschland (z.B. auf Grund einer Besteuerung des Einkommens und nicht der Einkünfte), ergibt sich für den Steuerpflichtigen eine über die deutsche Besteuerung hinausgehende zusätzliche Steuerbelastung (nicht verwertbarer Anrechnungsüberhang), während die Vorteile einer niedrigeren Besteuerung in anderen Aktivitätsstaaten durch die Anrechnung verloren gehen.

Die im Nenner des Bruchs erscheinende „**Summe der Einkünfte**“ ist die Summe der positiven Einkünfte aus den Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 und 2 EStG), wobei Verluste innerhalb einzelner Einkunftsarten ausgeglichen werden können. Die Sonderausgaben, der Verlustabzug gem. § 10d EStG und außergewöhnliche Belastungen bleiben ebenso unberücksichtigt wie die steuerfreien Bezüge und die mit Letzteren in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten i.S.d. § 3c EStG.<sup>177</sup> Für Einkünfte aus Kapitalvermögen ist in § 32d Abs. 5 und 6 Satz 2 EStG ein eigenständiger Anrechnungsmechanismus vorgesehen, so dass diese ausländische Einkünfte eine andere Behandlung erfahren.

Die Höhe der anrechenbaren ausländischen Steuern ist gem. § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG „in der Weise zu ermitteln, dass die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens ... ergebende deutsche Einkommensteuer im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird“. Auf den Anrechnungshöchstbetrag können sich daher auch die Regelungen des § 2a EStG und des § 15a EStG auswirken, da sowohl „das zu versteuernde Einkommen“, die „deutsche Einkommensteuer“, die „ausländischen Einkünfte“ als auch die „Summe der Einkünfte“ durch die genannten Vorschriften beeinflusst werden können.

Fraglich ist, ob die Regelungen des Anrechnungshöchstbetrages und die hiermit verbundene verbleibende Doppelbesteuerung mit den **Grundfreiheiten des AEUV** vereinbar sind. Hinzu kommt, dass eine Berücksichtigung der ausländischen Steuer nach Abs. 1 oder 2 ausländische Einkünfte i.S.d. § 34d EStG voraussetzt.<sup>178</sup> Dieser erfasst jedoch nicht alle Einkünfte, die im Ausland der Besteuerung unterliegen. Fraglich war, ob dieses „Herausdefinieren“ europarechtlich zulässig ist. Der EuGH hat dies für den ähnlich gelagerten Fall des ausländischen Vermögens i.S.v. § 121 BewG für europarechtlich unbedenklich erklärt.<sup>179</sup> Vor diesem Hintergrund scheint – zumindest beim derzeitigen Stand der Entwicklung des Gemeinschaftsrechts – diese Besteuerungspraxis nicht per se europarechtswidrig zu sein.

Vor diesem Hintergrund rückt das EuGH-Verfahren in der **Rs. Beker** in den Blickpunkt. Im streitigen Fall erzielte ein Ehepaar aus diversen ausländischen Streubesitzbeteiligungen im Streitjahr 2007 Dividenden i.H.v. insgesamt 24.111,29 Euro. Hierauf entfielen insgesamt ausländische Steuern von 2.853,02 Euro, von denen infolge des Anrechnungshöchstbetrages nur 1.282 Euro im Inland anrechenbar waren. Hingegen sollte der entstehende Anrechnungsüberhang von 1.571,02 Euro nicht nutzbar sein. Die Kläger brachten vor, dass auf Grund der Kapital-

---

<sup>176</sup> Dies ergibt sich schon aus § 34c Abs. 1 letzter Halbsatz EStG: „aus diesem Staat“.

<sup>177</sup> Vgl. R. 2 EStR

<sup>178</sup> Vgl. BFH v. 19.3.2002 – I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411

<sup>179</sup> Vgl. EuGH v. 12.2.2009 – C-67/08, Margarete Block, Slg. 2009, I-883, DStR 2009, 373

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

verkehrsfreiheit bzw. den Anforderungen des BVerfG an die Folgerichtigkeit eine umfassende Berücksichtigung geboten sei. Das FG Baden-Württemberg war in seiner Entscheidung dieser Auffassung nicht gefolgt.<sup>180</sup>

Der BFH führt zunächst aus, dass es sich um in Deutschland nach § 20 Abs. 1 EStG 2002 steuerpflichtige Einkünfte handelt, bei denen infolge der Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen eine Anrechnung der ausländischen Steuer erfolgen müsse. Da die DBA keine genauen Modalitäten für die Anrechnung enthielten, richteten sich diese nach den innerstaatlichen Regelungen.<sup>181</sup> Auch die Bestimmung des Anrechnungshöchstbetrages sei korrekt erfolgt. Dies gelte auch für den anteiligen Untergang der Abzüge, die nach § 2 Abs. 3 bis 5 EStG 2002 nach der Ermittlung der Summe der Einkünfte und des Gesamtbetrags der Einkünfte für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt werden. Dies gelte speziell für steuerlich abziehbare Kosten der Lebensführung wie Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen. Daher wäre die Revision nach deutschem Recht unbegründet.

Fraglich sei, ob diese Teilhabe der ausländischen Einkünfte an den Abzugspositionen i.R.d. Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages gemeinschaftsrechtlich zulässig sei. Schließlich muss der Ansässigkeitsstaat – und nicht der Quellenstaat – die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigen.<sup>182</sup> Dies geschehe etwa bei der Anrechnung von Kapitalertragsteuer als Quellensteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 EStG 2002. Außerdem bleiben bei beschränkt Steuerpflichtigen gem. § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG 2002 Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen ebenfalls unberücksichtigt. Denkbar wäre, dass Deutschland als Ansässigkeitsstaat verpflichtet sei, diese Belastungen vollständig zu tragen und deshalb bei der Bestimmung des Anrechnungshöchstbetrages nicht auf die Summe der Einkünfte gem. § 2 Abs. 3 EStG, sondern auf das zu versteuernde Einkommen i.S.v. § 2 Abs. 5 EStG abzustellen habe. Dies würde zu einer höheren Anrechnungsmöglichkeit im Inland führen.

Vor diesem Hintergrund legte der BFH mit Beschluss vom 9. Februar 2011<sup>183</sup> dem EuGH die folgende Frage zur Vorabentscheidung vor: „Steht Art. 56 EG der Regelung eines Mitgliedstaates entgegen, nach welcher – in Einklang mit zwischenstaatlichen Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung – bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der inländischen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, die ausländische Steuer auf die inländische Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt, in der Weise angerechnet wird, dass die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens – einschließlich der ausländischen Einkünfte – ergebende inländische Einkommensteuer im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte – und damit unter Nichtberücksichtigung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen als Kosten der persönlichen Lebensführung sowie der personen- und familienbezogenen Umstände – aufgeteilt wird?“.

---

<sup>180</sup> Vgl. FG Baden-Württemberg v. 21.7.2010 – 1 K 332/09, EFG 2010, 1689

<sup>181</sup> Vgl. § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG 2002

<sup>182</sup> Vgl. z.B. EuGH, Urt. v. 14.2.1995 – C-279/93, Rs. Schumacker, Slg. 1995, I-225, DB 1995, 407 Tz 34; Urt. v. 14.9.1999 – C-391/97, Rs. Gschwind, Slg. 1999, I-5451, BStBl II 1999, 841 Tz 23; BFH v. 10.1.2007 – I R 87/03, BStBl II 2008, 22; s. aber auch EuGH, Urt. v. 6.7.2006 – C-346/04, Rs. Conijn, Slg. 2006, I-6137, BStBl II 2007, 350 Tz 16)

<sup>183</sup> BFH v. 9.2.2011 – I R 71/10, BFH/NV 2011, 915, BStBl II 2011, 500

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Hierbei ist zu beachten, dass ein Teil der Dividenden aus Staaten stammen, die weder Mitglied der EU noch des EWR sind. Der Senat weist darauf hin, dass Art. 56 EG (Art. 63 AEUV) auch ausdrücklich Drittstaaten einbeziehe. Der insoweit eröffnete Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit werde jedenfalls unter den Gegebenheiten des Streitfalls nicht durch die – vorrangige – Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG, Art. 49 AEUV) verdrängt, weil die Kapitalbeteiligungen der Kläger lediglich sog. Streubesitz darstellen, der der Niederlassungsfreiheit nicht unterfalle.

Die Kläger hatten ihren Antrag dahingehend beschränkt, die Anrechnung ausländischer Steuern so vornehmen zu können, als ob bei der Anrechnungshöchstbetragsberechnung die steuerlich abziehbaren Kosten der Lebensführung berücksichtigt würden. Der Senat weist ausdrücklich darauf hin, dass sich damit die Frage einer Erstattung ausländischer Quellensteuer durch den Ansässigkeitsstaat nicht stelle. Diese wäre wohl auch zu verneinen.

Der EuGH hat zwischenzeitlich entschieden, dass diese Regelungen nicht mit der Kapitalverkehrsfreiheit zu vereinbaren sind. Vielmehr sei es die Aufgabe des Staates der unbeschränkten Steuerpflicht für eine umfassende Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse zu sorgen.<sup>184</sup> Vor diesem Hintergrund ist der deutsche Gesetzgeber aufgefordert, § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG zu ändern. Ein entsprechender Entwurf liegt derzeit allerdings noch nicht vor. Allerdings hat das BMF mit Schreiben vom 30.9.2013<sup>185</sup> bekannt gegeben, dass Einkommensteuerfestsetzungen hinsichtlich der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags ausländischer Steuer nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG in Fällen eines Anrechnungsüberhangs gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig vorzunehmen sind. Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung nach § 361 Abs. 2 AO oder nach § 69 Abs. 2 FGO ist in Höhe des Differenzbetrags zwischen der festgesetzten Steuer und der Steuer, die sich bei Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags anhand der Summe der Einkünfte abzüglich der Kosten der persönlichen Lebensführung sowie der personen- und familienbezogenen Umstände ergeben würde, stattzugeben.

Durch das Zollkodex-Anpassungsgesetz<sup>186</sup> wurde eine Anpassung der gesetzlichen Regelung vorgenommen. Danach erhält § 34c Absatz 1 Satz 2 und 3 erster Halbsatz EStG den folgenden Wortlaut:

„Die auf die ausländischen Einkünfte nach Satz 1 erster Halbsatz entfallende deutsche Einkommensteuer ist in der Weise zu ermitteln, dass der sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens, einschließlich der ausländischen Einkünfte, nach den §§ 32a, 32b, 34, 34a und 34b ergebende durchschnittliche Steuersatz auf die ausländischen Einkünfte anzuwenden ist. Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und der ausländischen Einkünfte sind die Einkünfte nach Satz 1 zweiter Halbsatz nicht zu berücksichtigen.“<sup>187</sup>

Danach können ausländische Steuern höchstens mit der durchschnittlichen tariflichen deutschen Einkommensteuer auf die ausländischen Einkünfte angerechnet werden. Anders als bisher, wird nicht mehr auf das Verhältnis zwischen ausländischen Einkünften und der Summe der Einkünfte abgestellt. Es wird die deutsche Steuer berücksichtigt, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt. M. E. ist fraglich, ob diese gesetzliche Regelung ausreichend ist. Der BFH hatte auch die

<sup>184</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 28.2.2013 – C-168/11, HFR 2013, 456, BFH/NV 2013, 889

<sup>185</sup> IV B 3-S 2293/09/10005-04, 20113/0834851, BStBl I 2013, 1612

<sup>186</sup> Vom 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2417

<sup>187</sup> Zitiert nach der elektronischen Vorabfassung von BT-Drucks. 18/3441, S. 35.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Gewährung des Sparer-Freibetrages verlangt. Insoweit bleibt abzuwarten, ob es ausreichend ist, die durchschnittliche Steuerbelastung zu betrachten oder ob eine nach Einkunftsarten differenzierte Betrachtung geboten ist. Daher ist m. E. auch der Aussage in der Regierungsbegründung<sup>188</sup> nicht zu folgen, dass damit die Benachteiligung von ausländischen gegenüber inländischen Einkünften beseitigt ist.

Der Anwendungszeitpunkt soll durch einen neuen § 52 Abs. 34a EStG wie folgt geregelt werden:

„(34a) Für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2014 ist § 34c Absatz 1 Satz 2 in der bis zum 31. Dezember 2014 geltenden Fassung in allen Fällen, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist, mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle der Wörter „Summe der Einkünfte“ die Wörter „Summe der Einkünfte abzüglich des Altersentlastungsbetrages (§ 24a), des Entlastungsbetrages für Alleinerziehende (§ 24b), der Sonderausgaben (§§ 10, 10a, 10b, 10c), der außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33 bis 33b), der berücksichtigten Freibeträge für Kinder (§§ 31, 32 Absatz 6) und des Grundfreibetrages (§ 32a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1)“ treten.“

### IV. Informationsaustausch zwischen den Finanzverwaltungen

(Autor: Carlos Ramallo Pallast)

Zeichnete sich der Informationsaustausch in Steuer- Angelegenheiten zwischen den beiden Staaten in den 90iger Jahren noch durch ein sehr spärliches Ersuchen und eine recht schleppende Bearbeitungsweise aus, so weht auch hier neuerdings ein anderer, frischerer Wind. Auskunftsersuchen und Spontanauskünfte aus beiden Richtungen sind an der Tagesordnung. Ersuche werden zügig und nicht selten über die ersuchten Informationen hinaus beantwortet.

Neben den nach deutschem Recht der Finanzverwaltung zustehenden Anfragen an die Steuerpflichtigen (siehe § 90 Abs.2 AO, §§123,160 AO), bedient sich die Finanzverwaltung zunehmend der zwischenstaatliche Amtshilfe. Hierzu steht der Finanzverwaltung in beiden Ländern ein sehr bunter Strauss an Rechtsvorschriften (bi- und multilaterale Abkommen) zur Verfügung, der die gegenseitige Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen regelt. Nationale Vorschriften sind auch zu berücksichtigen, soweit sie europarechtliche Vorgaben in das deutsche Recht umsetzen. Nachfolgend sollen die wichtigsten Rechtsgrundlagen und ihr Anwendungsbereich dargestellt werden. Wir unterscheiden:

#### 1. Rechtsgrundlagen

**Unionsrechtliche Rechtsakte:** Hervorzuheben sind hier die Zinssteuerrichtlinie (Neufassung 2014/48/EU, die Amtshilferichtlinie 2011/16/EU und die Beitreibungsrichtlinie 2010/24/EU. Die Amtshilferichtlinie 2011/16/EU wurde jüngst durch eine neue Amtshilfe- Richtlinie 2014/107/EU in wichtigen Passagen geändert. Der Vorschlag zur Änderung der EU-Amtshilfe-Richtlinie der Kommission im Juni 2013 wurde mit der Veröffentlichung der **Richtlinie 2014/107/EU vom 9. Dezember 2014** umgesetzt. Der Informationsaustausch wird um zahlreiche Kontendaten von in

---

<sup>188</sup> Vgl. BT-Drucks. 18/3017, S. 61.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

der EU ansässigen Privatpersonen erweitert. Damit soll der grenzüberschreitenden Steuerhinterziehung ein weiterer Riegel vorgeschoben werden.

**Multilaterale Abkommen:** Europäisches Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen und das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen. Am 29. Oktober 2014 haben darüber hinaus mehr als 30 Finanzminister in Berlin ein internationales Abkommen über den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen unterzeichnet. Mit Hilfe des **neuen globalen Standards für den automatischen Informationsaustausch (AIA)** soll die grenzüberschreitende Steuerhinterziehung verhindert werden.

**Bilaterale Abkommen:** Hier gilt insbesondere das neue DBA Spanien, welches am 01. Januar 2013 in Kraft trat und im Gegensatz zum alten DBA nunmehr eine große Auskunftsklausel vorsieht.

**Nationale Rechtsakte zur Umsetzung:** Hier ist insbesondere das Gesetz über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den Mitgliedsstaaten der EU, das EUA-HiG, welches am 1. Januar 2013 in Kraft trat, und § 117 AO zu beachten.

### 2. Arten des Informationsaustausches:

Wir unterscheiden grundsätzlich drei verschiedene Auskunftsarten:

- Auskunftersuchen
- Spontanauskünfte
- Automatische, automatisierte Auskunft

Bei dem klassischen Fall des Auskunftersuchens ist der ersuchenden Behörde in der Regel die Identität des Steuerpflichtigen bekannt. Es geht primär um die Aufklärung des Sachverhalts im Hinblick auf bestimmte Besteuerungsgrundlagen.

Die Spontanauskunft erfolgt automatisch ohne ausdrückliches Ersuchen eines Staates. Sie können als grenzüberschreitenden Kontrollmitteilungen angesehen werden.

Die automatisierten Auskünfte gewinnen zunehmend an Bedeutung und werden nachhaltig von der Politik gefordert. Auch hier liegt kein Auskunftersuchen eines Staates vor. Vielmehr erfolgt die Informationsweitergabe für einen bestimmten Sachverhalt ohne Ersuchen in festen Zeiträumen und für bestimmte Sachverhalte. Neben der Zinsrichtlinie werden sicherlich § 7 EUAHiG und das OECD Abkommen in den nächsten Jahren stark an praktischer Relevanz gewinnen.

Gruppenanfragen, die in der Lehre stark umstritten sind, werden - diese Prognose ist angesichts der eindeutigen Tendenz, dass der Zweck die Mittel heiligt, sicher mehr als ausreichend begründet - in den nächsten Jahren an Bedeutung gewinnen, so dass schon jetzt von einer absoluten Transparenz, national und international, des Steuerpflichtigen gesprochen werden kann. Durch das Update in der Kommentierung des OECD Musterabkommens am 17.07.2012 ist dieses rechtsstaatlich bedenkliche Instrument der Gruppenanfrage in den Blickwinkel der Diskussion geraten. Wir sprechen von **Gruppenanfragen**, wenn ein ersuchender Staat über eine **Vielzahl von Steuerpflichtigen** Auskünfte einholt, deren **namentliche Identifikation noch nicht bekannt** ist. Der ersuchte Staat hat dann diese Identifizierung zu liefern. Auch wenn der deutsche BFH © Farré Español / Prof. Dr. Kaminski / Ramallo Pallast – Hamburg April 2015

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

sich einer statischen Auslegung des OECD Musterabkommens anzuschließen scheint, ist dies für Auskunftsbegehren zwischen Spanien und Deutschland unbeachtlich, da das neue DBA Spanien einen Tag nach der Neukommentierung, d.h. am 18.07.2012 ratifiziert wurde und somit die neue Auslegung auch in den neu formulierten Art. 26 DBA Spanien hineingelesen werden kann.

An der Intensivierung und Ausdehnung des Informationsaustausches wird in den nächsten Jahren somit auch das neue DBA- Spanien großen Anteil haben. Das alte DBA Spanien sah nur eine kleine Informationsaustauschklausel vor. Diese ermächtigte nur zu Auskünften, die unmittelbar auf die abkommensrechtlichen Rechtsfolgen einwirken. Die große Auskunfts-klausel, der das neue DBA- Spanien nunmehr in Übereinstimmung mit dem OECD-MA folgt, dient nunmehr auch der Durchführung des innerstaatlichen Rechts. Es geht hierbei um tatsächliche und rechtliche Verhältnisse, die der ersuchende Staat für die Entscheidung über den Steueranspruch dem Grunde und/oder der Höhe nach benötigt. Das neue DBA geht sehr weit in seiner Formulierung. Vom Informationsaustausch sind nunmehr „Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten, einer seiner Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden“ und die für Rechnung der Vertragsstaaten voraussichtlich erheblich sind, umfasst.

Es handelt sich mithin um eine Generalklausel, die es deutschen Behörden in Kürze auch ermöglichen sollte, bis auf Gemeindeebene in Spanien heruntergehende Steuerinformationen zu ersuchen.

### Beratungshinweis

Deutsche Investoren in Spanien müssen mithin nicht nur die erweiterten Mitwirkungspflichten in Deutschland nach § 90 Abs. 2 AO beachten, sondern auch das umfangreiche Instrumentarium der zwischenstaatlichen Informationsbeschaffung berücksichtigen. Dieses hat in den letzten Jahren stark an Gewicht hinzugewonnen. Mehrere Rechtsgrundlagen stehen den Finanzbehörden auf beiden Seiten zur Verfügung. Weit gefehlt, wer heute noch glaubt, dass eine spanische Immobilie vor den deutschen Behörden geheim gehalten werden kann.

### 3. Der erweiterte Informationsaustausch durch die Richtlinie 2014/107/EU

a) Am wichtigsten und effizientesten ist sicherlich auf Spanien und Deutschland bezogen:

- Die Richtlinie 2011/16 EU vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, die kürzlich durch die **Richtlinie 2014/107/EU** des Rates geändert wurde, wobei die Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden sich nunmehr auch auf **Finanzkonten** ausweitet. Seit 1. Januar 2015 gilt: Automatischer Informationsaustausch zu bestimmten Einkünften. Derzeit betrifft der verpflichtende automatische Informationsaustausch **gemäß EU-Amtshilfe-Richtlinie** verfügbare Informationen zu:
  - Vergütungen aus unselbständiger Arbeit,
  - Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen,
  - Lebensversicherungsprodukte, die nicht von anderen Rechtsakten der Europäischen Union über den Austausch von Informationen oder vergleichbaren Maßnahmen erfasst sind, □
  - Ruhegehälter sowie

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

- Eigentum an unbeweglichem Vermögen und Einkünfte daraus.

Über den automatischen Informationsaustausch hinaus sieht das EU-Amtshilfegesetz auch den Informationsaustausch auf Ersuchen anderer Mitgliedsstaaten sowie einen Spontanaustausch im Fall von Verdachtsmomenten in Bezug auf Steuerverkürzungs- oder auch Steuerersparnisatbeständen vor.

### b) Erweiterung der Melde- und Sorgfaltsvorschriften durch die neue Richtlinie 2014/107/EU

Die Meldepflichten sollen im Wesentlichen um folgende Informationen **erweitert** werden:

- Kontensalden,
- Gesamtbruttobeträge der Zinsen, Dividenden und anderer Einkünfte, sowie
- Gesamtbruttoerlöse aus der Veräußerung oder dem Rückkauf von Finanzvermögen auf Verwahrkonten,
- Gesamtbruttoerträge der Zinsen auf Einlagenkonten.

Diese Daten sind von der zuständigen Behörde des Mitgliedsstaates zusammen mit Namen, Adresse, Steuernummer sowie Geburtsdaten der Konteninhaber bzw. in Fällen von Rechtsträgern mit den Daten der beherrschenden Personen, mit der zuständigen Behörde jedes anderen Mitgliedstaates auszutauschen. Die Mitgliedsstaaten sind durch die Richtlinie verpflichtet, die **Rechtsvorschriften ab dem 1. Januar 2016 anzuwenden**, somit sind Einkünfte der erfassten Bestandskonten ab diesem Zeitpunkt vom automatischen Informationsaustausch umfasst. Die erste Übermittlung von Informationen zum 31. Dezember 2016 hat neun Monate später, somit am 30. September 2017, von der Finanzverwaltung eines teilnehmenden Landes an die Finanzverwaltungen der anderen teilnehmenden Länder zu erfolgen.

Nach der Richtlinie 2011/16/EU (auch in der neuen Fassung durch Richtlinie 2014/107/EU) kann durch den Passus „**Steuern aller Art**“ auch die **Erbschaftsteuer** Gegenstand des deutsch-spanischen Auskunftsverkehrs sein. Dies war bisher nicht der Fall, weder auf der Grundlage des bestehenden DBA- Spanien noch auf der Grundlage der durch Richtlinie 2011/16 EU aufgehobenen Richtlinie 77/799/EWG.

Es kann jetzt schon prognostiziert werden, dass die in Art. 10 RL 2011/16 implementierte Fristenregelung für die Übermittlung der Spontanauskünfte auch zu einer Beschleunigung des spontanen Auskunftsverkehrs und seiner Effizienz beitragen wird.

Am 3.10.2012 haben die Bundesrepublik Deutschland und das Königreich Spanien die dem BMF-Schreiben v. 9.4.2013 als Anlage beigefügte Absprache über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen unterzeichnet (BStBl I 2013, 364). Die Absprache ist am 18.10.2012 in Kraft getreten und wird ab dem 1.1.2015 angewandt. Mit dieser Absprache werden die Bestimmungen der Protokollziffer VIII des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 3.2.2011 umgesetzt. Insbesondere für Personen, die ab dem 1.1.2015 in Rente gehen, bringt dies wichtige Neuerun-

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

gen mit sich. Deutschland und Spanien werden ab dem 1.1.2015 automatische Informationen über gezahlte Sozialversicherungsrenten austauschen.

### 4. Automatischer Informationsaustausch nach OECD Standard

Am 29. Oktober 2014 haben mehr als 30 Finanzminister in Berlin ein internationales Abkommen über den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen unterzeichnet. Durch den jährlichen automatischen Austausch von Steuerinformationen wird es für die Finanzbehörden deutlich einfacher, steuerrelevante Daten aus dem Ausland zu erhalten und so für eine lückenlose Besteuerung zu sorgen. Nachfolgende Grafiken erklären die Funktionsweise des Informationsaustauschs:

## Automatischer Informationsaustausch weltweit

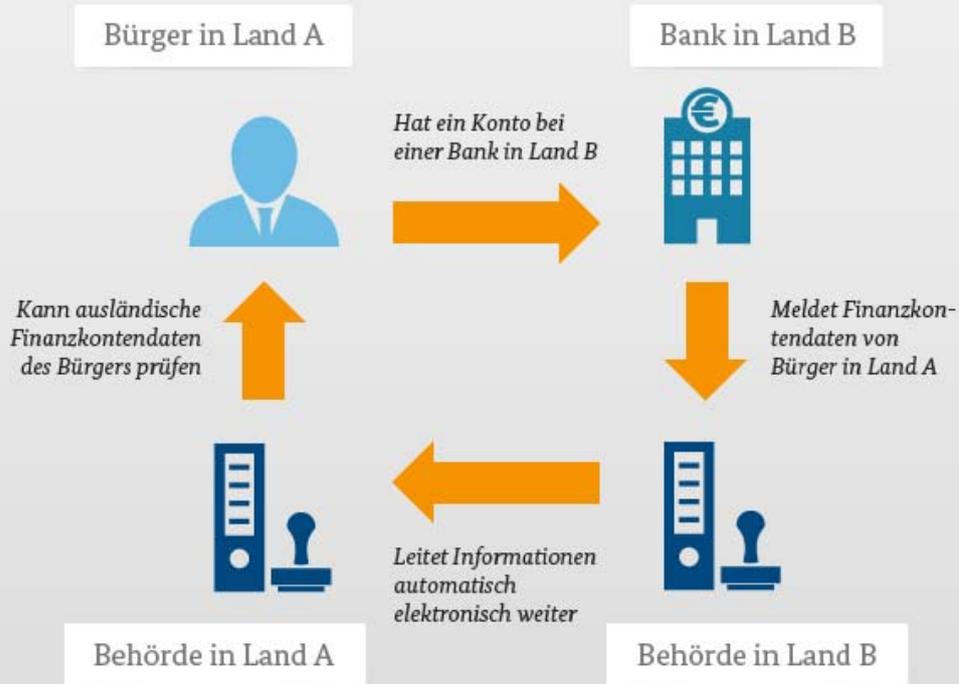
Länder, die sich zum steuerlichen Informationsaustausch bekannt haben



<i>Argentinien</i>	<i>Indonesien</i>	<i>Neuseeland</i>	<i>Tschechische Republik</i>
<i>Australien</i>	<i>Irland</i>	<i>Niederlande</i>	<i>Türkei</i>
<i>Belgien</i>	<i>Island</i>	<i>Norwegen</i>	<i>Ungarn</i>
<i>Brasilien</i>	<i>Israel</i>	<i>Österreich</i>	<i>USA</i>
<i>Bulgarien</i>	<i>Italien</i>	<i>Polen</i>	<i>Vereinigtes Königreich</i>
<i>Chile</i>	<i>Japan</i>	<i>Portugal</i>	<i>Kronbesitzungen:</i>
<i>China</i>	<i>Kanada</i>	<i>Rumänien</i>	<i>Isle of Man</i>
<i>Costa Rica</i>	<i>Kolumbien</i>	<i>Saudi Arabien</i>	<i>Guernsey</i>
<i>Dänemark</i>	<i>Kroatien</i>	<i>Schweden</i>	<i>Jersey</i>
<i>Deutschland</i>	<i>Lettland</i>	<i>Schweiz</i>	<i>Britische Überseegebiete:</i>
<i>Estland</i>	<i>Liechtenstein</i>	<i>Singapur</i>	<i>Anguilla, Bermuda,</i>
<i>Europäische Union</i>	<i>Litauen</i>	<i>Slowakei</i>	<i>British Virgin Islands,</i>
<i>Finnland</i>	<i>Luxemburg</i>	<i>Slowenien</i>	<i>Cayman Islands,</i>
<i>Frankreich</i>	<i>Malaysien</i>	<i>Spanien</i>	<i>Gibraltar, Montserrat,</i>
<i>Griechenland</i>	<i>Malta</i>	<i>Südafrika</i>	<i>Turks &amp; Caicos Islands</i>
<i>Indien</i>	<i>Mexiko</i>	<i>Südkorea</i>	<i>Zypern</i>

Quelle: Bundesministerium der Finanzen  
Stand: Oktober 2014

## Jährlicher automatischer Informationsaustausch



Stand: Oktober 2014  
Quelle: Bundesministerium der Finanzen



Mit Hilfe des neuen **globalen Standards für den automatischen Informationsaustausch (AIA)** soll die grenzüberschreitende Steuerhinterziehung verhindert werden.

Die Schweiz und die EU haben am 19. März 2015 ein Abkommen zur Einführung des globalen Standards für den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen paraphiert. Die Schweiz und die 28 EU-Länder beabsichtigen, ab 2017 Kontodaten zu erheben und ab 2018 auszutauschen, nachdem die nötigen Rechtsgrundlagen geschaffen wurden.

Der Bundesrat hat am 14. Januar 2015 zwei Vernehmlassungen über die Rechtsgrundlagen zur Einführung des künftigen internationalen automatischen Informationsaustauschs in Steuersachen eröffnet. Die Frage, mit welchen Staaten die Schweiz den automatischen Datenaustausch einführen soll, wird später separat dem Parlament vorgelegt werden. Die beiden Vernehmlassungen dauern noch bis zum 21. April 2015.

### 5. Die neue EU-Zinsrichtlinie

Der Rat der europäischen Union hat die sog. Zinsrichtlinie verschärft. Hintergrund ist, dass sich die bisherige Richtlinie zwar dem Grunde nach als wirksam erwiesen hat, diese zugleich aber

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

nicht alle Zielsetzungen erreichen konnte. Insbesondere einige neue Finanzinstrumente und bestimmte indirekte Formen des Eigentums an verzinslichen Wertpapieren wurden bisher nicht erfasst, so dass Abhilfe nötig war.

Wesentlicher praxisrelevanter Inhalt der neuen Richtlinie sind die folgenden Punkte:

Die Qualität der Auskünfte, die zur Feststellung der Identität und des Wohnsitzes der wirtschaftlichen Eigentümer herangezogen werden, wird wesentlich verbessert. Dazu sollen die Zahlstellen künftig neben Geburtsdatum und Geburtsort auch die jeweilige Steuer-Identifikationsnummern oder vergleichbare Ordnungsnummern übermitteln.

Es wird ein **Transparenzkonzept** (Look-through-approach) eingeführt. Danach werden die Zahlstellen bei Zahlungen an bestimmte Einrichtungen oder Rechtsvereinbarungen mit einer Niederlassung oder Geschäftsleitung in bestimmten Ländern oder Gebieten verpflichtet, **alle ihnen vorliegenden Angaben zum tatsächlichen wirtschaftlichen Eigentümer zu nutzen**. Damit soll sichergestellt werden, dass bei einer natürlichen Person als wirtschaftlicher Eigentümer, die nicht im betreffenden Mitgliedstaat ansässig ist, die Zinsrichtlinie nicht mehr umgangen werden kann.

In dem Zusammenhang wurden umfangreiche Anlagen (im Sinne einer "Schwarzen Liste") erstellt, in denen die betroffenen, in den Drittländern ansässigen Einrichtungen und Rechtsvereinbarungen aufgeführt sind. Damit dürfte das Manko behoben sein, dass die Zinsrichtlinie bisher nur für Zinszahlungen anzuwenden war, die unmittelbar an natürliche Personen innerhalb der EU erfolgten. Wurde eine Einrichtung oder Rechtsvereinbarung zwischengeschaltet, konnte dies leicht umgangen werden.

Ebenso soll es damit gelingen, eine Umgehung der Richtlinie durch eine einfache Umleitung von Zinszahlungen über außerhalb der EU ansässige Wirtschaftsteilnehmer zu verhindern. Durch die internationale Verflechtung der Finanzinstitute mit Zweigstellen, Tochterunternehmen, verbundene Unternehmen, Holdinggesellschaften, etc. war es bisher möglich, die Zinsrichtlinie de facto auszuhebeln. Die Wirtschaftsteilnehmer werden nun verstärkt in die Pflicht genommen.

In sachlicher Hinsicht wird der **Begriff der Zinserträge erweitert**. Insbesondere werden auch Erträge aus Finanzinstrumenten einbezogen, die in Bezug auf den Umfang des Risikos, die Flexibilität und die vereinbarte Rendite Forderungen gleichwertig sind.

Damit wird durch die neue Richtlinie 2014/48/EU vom 24.03.2014 (Amtsblatt der EU v. 15.4.2014, L 111/50) die bisherige Richtlinie 2003/48/EG für den Bereich der Besteuerung von Zinserträgen punktuell nachgebessert bzw. erweitert. **Die Umsetzung in nationales Recht muss bis zum 1.1.2016 erfolgen und eine Anwendung ab dem Jahr 2017 sicher gestellt sein.**

## D. Beendigung der Nutzung

### I. Vererbung

#### 1. Zivilrechtliche Aspekte

*(Autor: Prof. Dr. Bert Kaminski)*

### a) Ausgangspunkt

Bei grenzüberschreitenden Erbfällen stellt sich die Frage, nach dem **Recht welchen Staates** die Übertragung des Vermögens im Erbgang erfolgt ist. Hiermit können sowohl unterschiedliche formale Anforderungen und Nachweise als auch möglicherweise voneinander abweichende Pflichtteilsregelungen verbunden sein. Üblicherweise wird nach der Staatsangehörigkeit des Erblassers und der Belegenheit des Vermögens differenziert. Dadurch entstehen die folgenden Fallgruppen:

- ein Deutscher verstirbt an seinem Wohnsitz in Deutschland und hinterlässt ausländisches Vermögen,
- ein ausgewanderter Deutscher verstirbt an seinem Wohnsitz im Ausland,
- ein eingewanderter Ausländer verstirbt an seinem Wohnsitz in Deutschland und
- ein Ausländer mit Vermögen in Deutschland verstirbt an seinem ausländischen Wohnsitz.

Wenn ein Erbfall mehrere Rechtsordnungen berührt, muss zunächst die Frage beantwortet werden, welche Rechtsordnung hierauf Anwendung findet. Dies kann sowohl das deutsche als auch das jeweilige ausländische Recht sein. Hiermit verbunden ist dann die Folgefrage, nach welchen Regelungen eine Durchsetzung des Rechts zu erfolgen hat, also insbesondere wie eine Legitimation des Erben als solchen zu erfolgen hat.

Jeder Staat verfügt über eigene sog. Kollisionsnormen, die auch als Normen des Internationalen Privatrechts (IPR) bezeichnet werden. Sie bestimmen, nach welcher staatlichen Rechtsordnung (z. B. Deutschland oder Ausland) das Rechtsverhältnis zu beurteilen ist. Hierbei werden entweder die eigenen Regelungen für anwendbar erklärt oder es wird auf die Kollisions- oder Sachnormen eines anderen Staates verwiesen. Da sich diese in den einzelnen Staaten unterscheiden, muss aus der Sicht eines jeden berührten Staates geprüft werden, welche staatliche Rechtsordnung auf den Erbfall anzuwenden ist.

### b) Geltendes Kollisionsrecht

#### (1) Deutscher Erblasser mit Vermögen im Ausland

Nach Art. 25 Abs. 1 EGBGB unterliegt die Rechtsnachfolge von Todes wegen dem Recht des Staates, dem der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes angehörte. Hierbei wird häufig vom **Erbstatut** gesprochen. Dieses umfasst die Vorschriften über:<sup>189</sup>

- die gesetzliche und gewillkürte Erbfolge,
- den Inhalt einer Verfügung von Todes wegen,
- Anfall und Ausschlagung der Erbschaft,

---

<sup>189</sup> Vgl. Derstadt, Die Notwendigkeit der Anpassung bei Nachlassspaltungen im internationalen Recht, Baden-Baden 2002, S. 69.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

- Erbfähigkeit und Erbenwürdigkeit,
- Erwerb und Verlust des Erbrechts,
- Vermächtnis, Auflage und Pflichtteilsberechtigung,
- die Testamentsvollstreckung,
- die Haftung für Nachlassverbindlichkeiten,
- die Erbauseinandersetzung,
- die Erbengemeinschaft und Miterbenanteile,
- Schenkungen von Todes wegen.

### **Beratungshinweis**

Unabhängig von dem Erbstatut sind eine Reihe von Fragen vorab nach dem jeweils für sie gesondert geltenden Normen des Internationalen Privatrechts zu beantworten. Dies gilt speziell für:

- Formwirksamkeit einer letztwilligen Verfügung,
- Staatsangehörigkeit des Erblassers,
- Abstammung oder Adoption eines Beteiligten,
- Verheiratung einer Person mit dem Erblasser,
- Güterstand zwischen dem Erblasser und seinem Ehegatten,
- sowie Nachlasszugehörigkeit von Gegenständen.

Bei diesen Fragen kann eine vom Erbstatut abweichende Qualifikation erfolgen, so dass jeweils zu prüfen ist, welche Regelung vorrangig beachtet werden muss.

Beispiel:<sup>190</sup>

Wird nach ausländischem Recht eine Ehe geschlossen, ist zu prüfen, ob nach deutschem Recht eine wirksame Eheschließung vorliegt. Dies hat auf Grundlage des sich aus Art. 13 EGBGB ergebenden Eheschließungsstatuts zu geschehen. Fehlt es im Zeitpunkt der Geburt eines Kindes an einer von der deutschen Rechtsordnung anerkannten Eheschließung der Eltern, so kann auch dem Kind nicht der Status eines ehelichen Kindes zugesprochen werden. Im Urteilsfall erfolgte die Eheschließung durch einen Priester der griechisch-orthodoxen Kirche, der allerdings nicht staatlich zur Eheschließung ermächtigt war.

Hierbei bestehen für die Beantwortung dieser Vorfragen die folgenden Regelungen:

---

<sup>190</sup> Nach BGH v. 22.01.1965, IV ZB 441/64, BGHZ 43, S. 213.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

- die Formwirksamkeit nach dem sog. Formstatut gem. Art. 26 EGBGB,
- die Staatsangehörigkeit nach dem sog. Personalstatut gem. Art. 5 EGBGB,
- die Abstammung nach dem sog. Abstammungsstatut gem. Art. 19 EGBGB,
- die Adoption nach dem sog. Adoptionsstatut gem. Art. 22 EGBGB,
- die Verheiratung nach dem Eheschließungsstatut gem. Art. 13 EGBGB,
- der Güterstand nach dem sog. Güterrechtsstatut gem. Art. 15 Abs. 1, 14 Abs. 1 Nr. 1, 2 EGBGB,
- die Nachlasszugehörigkeit von Gegenständen nach dem Schuldvertragsstatut gem. Art. 27, 28 EGBGB bzw. für ab 17.12.2009 geschlossene Verträge Rom-I-VO (Forderungen), dem Arbeitsvertragsstatut gem. Art. 30 EGBGB/Art. 8 Rom-I-VO (arbeitsrechtliche Ansprüche), dem Gesellschaftsstatut (gesellschaftsrechtliche Ansprüche) sowie dem Sachenrechtsstatut gem. Art. 43 EGBGB (Sachen).

Allerdings können ggf. staatsvertragliche Regelungen vorrangig sein, wie etwa das Haager Übereinkommen über das auf die Form letztwilliger Verfügungen<sup>191</sup> anzuwendende Recht.

Gesondert zu prüfen ist, ob ein Gegenstand zum Nachlass gehört. Hierbei unterliegen nach Art. 43 EGBGB Rechte an einer Sache dem Recht des Staates, in dem sich die Sache befindet (**lex rei sitae**). Es gilt der **Grundsatz der Nachlassseinheit**. Danach werden die Rechtsfolgen für den Nachlass von einer einzigen Rechtsordnung bestimmt und zwar der des Heimatrechts des Erblassers. Dieses umfasst grundsätzlich das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen, unabhängig von der Belegenheit. Als Ausnahme hiervon ist jedoch die rechtliche, faktische und funktionelle Nachlassspaltung zu beachten.

Eine **rechtliche Nachlassspaltung** erfolgt – abgesehen von Regelungen in Staatsverträgen<sup>192</sup> – nach Art. 3a Abs. 2 EGBGB. Danach bezieht sich das deutsche Erbrecht nicht auf solche Nachlassgegenstände eines deutschen Erblassers, die sich im Ausland befinden und nach dem Recht des Auslandsstaates, in dem sie sich befinden, besonderen Vorschriften unterliegen. Praktische Bedeutung hat diese Ausnahme, wenn das IPR des anderen Staates zwar generell dem Staatsangehörigkeitsprinzip oder dem Wohnsitz- oder Domizilprinzip folgt, es aber für unbewegliche Gegenstände eine Erbfolge nach dem Recht des Lageortes anordnet.

Beispiel:<sup>193</sup>

Der in der Bundesrepublik Deutschland lebende Deutsche verstirbt und hinterlässt u. a. ein in Florida belegenes Grundstück. Die Erbfolge in den unbeweglichen Nachlass eines Erblassers beurteilt sich in Florida nach der zur Zeit des Todes geltenden lex rei sitae; Florida

---

<sup>191</sup> Vom 5.10.1961, BGBl II 1965, S. 1144, für die Bundesrepublik Deutschland am 1.1.1966 in Kraft getreten. Mit der zum 1.9.1986 in Kraft getretenen IPR-Reform wurde Art. 1 des Übereinkommens nahezu wörtlich in Art. 26 EGBGB übernommen.

<sup>192</sup> Vgl. § 14 der Anlage 20 des deutsch-türkischen Konsularvertrages v. 28. 5. 1929 und Art. 28 Abs. 3 des deutsch-sowjetischen Konsularvertrages v. 25. 4. 1958 jeweils zu Grundbesitz.

<sup>193</sup> In Anlehnung nach BGH v. 7.7.2004, IV ZR 135/03, NJW 2004, S. 3558.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

hat hiervon keine Ausnahmeregelung getroffen. Damit ist an sich jede Nachlassmasse grundsätzlich nach dem jeweils für sie maßgebenden Erbstatut zu beurteilen.

### Beratungshinweis

Der Vorrang des Einzelstatuts gegenüber dem Gesamtstatut gilt nur, wenn die ausländische Rechtsordnung einzelne Gegenstände oder Gruppen von einzelnen Gegenständen einer speziellen Regelung unterwirft. Hingegen gilt er nicht, wenn eine Regelungsbefugnis für den gesamten Nachlass beansprucht wird.

Die rechtliche Nachlassspaltung führt dazu, dass voneinander getrennte Nachlassmassen entstehen. Diese sind isoliert zu betrachten. Wird in einer einheitlichen letztwilligen Verfügung über den gesamten Nachlass durch den Erblasser eine Regelung getroffen, ist deren Wirksamkeit aus der Sicht der jeweils anzuwendenden Erbstatuten gesondert zu prüfen. Pflichtteilsberechtigte sind für jeden Spaltennachlass gesondert zu prüfen.

### Beispiel:

Im vorigen Fall ergeben sich unmittelbar praktische Konsequenzen, wenn Pflichtteilsansprüche geltend gemacht werden. Während nach deutschem Recht solche Ansprüche für Abkömmlinge des Erblassers (Kinder, Enkel- und Urenkelkinder), den Ehegatten sowie die Eltern des Erblassers und (seit 01.08.2001) auch den überlebenden Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft bestehen, sind diese im amerikanischen Recht nicht vorgesehen. Dies kann im Ergebnis dazu führen, dass insoweit eine Beschränkung der Pflichtteilsansprüche erfolgt.

Eine **faktische Nachlassspaltung** kann vorliegen, wenn der Erblasser neben der deutschen Staatsangehörigkeit eine weitere besaß und dieser Staat dem Staatsangehörigkeitsprinzip folgt oder dem Ansässigkeitsprinzip folgt und der Erblasser dort einen Wohnsitz hatte. In diesem Fall werden auf den Sachverhalt die unterschiedlichen Erbrechtsordnungen von mehreren Staaten angewendet.

Bei der funktionellen Nachlassspaltung wird die Frage beantwortet, nach welchen Regeln das Vermögen verteilt wird und wie dessen Übertragung zu erfolgen hat. In diesen Fällen ist deutsches Recht anzuwenden. Dies bedeutet jedoch nicht, dass eine solche Abwicklung auch nach ausländischem Recht alleine nach deutschen Regelungen erfolgen kann. Vielmehr sind ggf. ergänzende nationale Vorgaben zu beachten.

### Beispiel:<sup>194</sup>

Ein deutscher Staatsangehöriger mit alleiniger Ansässigkeit in Westerland (Sylt) verstirbt und hinterlässt bei seinem Tod Kapitalvermögen an einer englischen Kapitalgesellschaft. Nach deutschem IPR findet auf diesen Vorgang das deutsche Erbstatut Anwendung. Hingegen erlangt aus englischer Sicht zunächst ein executor bzw. administrator die Verfügungsgewalt über den Nachlass mit der Aufgabe, diesen zu sammeln und zu verwalten, die Schulden zu regulieren und anschließend den Überschuss an die Begünstigten zu verteilen. Auch wenn hier – aus deutscher und englischer Sicht – das deutsche Erbstatut anzuwenden ist, erlangen die Erben keinen unmittelbaren Zugriff auf das Vermögen. Vielmehr

---

<sup>194</sup> In Anlehnung an Ivens, Hamburger Handbuch zur Vermögensnachfolge, Herne 2012, S. 741.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

muss in England ein administrator bestellt werden, um die dortige Abwicklung vorzunehmen.<sup>195</sup>

### (2) Deutscher Erblasser mit Ansässigkeit im Ausland

Nach Art. 25 Abs. 1 EGBGB richtet sich die Rechtsnachfolge von Todes wegen nach dem Recht des Staates, dem der Erblasser zur Zeit des Todes angehörte. Folglich gilt deutsches Erbrecht. Gem. Art. 3a Abs. 2 EGBGB sind – wie dargelegt – die Rechtsverweisungen im deutschen Erbkollisionsrecht für solche Gegenstände ausgenommen, die in einem anderen Staat belegen sind und dort besonderen erbrechtlichen Vorschriften unterliegen, wie es bei Grundstücken vielfach der Fall ist.

#### Beratungshinweis

Auch in diesen Fällen ist unabhängig von der Frage, ob deutsches Erbrecht anzuwenden ist, die Prüfung der oben auf S. 111 dargestellten Vorfragen durchzuführen. Hierbei kann es zur Anwendbarkeit ausländischen Rechts kommen. Insoweit ist auch hier eine gesonderte Prüfung geboten.

Diese Regelung führt dann zu keinen Problemen, wenn auch der andere Staat dem Staatsangehörigkeitsprinzip folgt und der Erblasser ausschließlich die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt. Hingegen entstehen Probleme, wenn der Auswanderungsstaat das Erbrecht des Staates als anwendbar ansieht, in dem der Erblasser beim Tod sein Domizil bzw. Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hatte. Aus seiner Sicht kommt dann sein eigenes – und nicht deutsches – Erbrecht zur Anwendung, wenn der Erblasser bei seinem Tod das betreffende Anknüpfungskriterium erfüllt.

### (3) Ausländischer Erblasser mit Ansässigkeit in Deutschland

Nach Art. 25 Abs. 1 EGBGB richtet sich die Rechtsnachfolge von Todeswegen nach dem Recht des Staates, dem der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes angehörte. Hierfür ist grundsätzlich auf die Staatsangehörigkeit abzustellen.

#### Beispiel:<sup>196</sup>

Verstirbt ein nach Deutschland eingewanderter italienischer Staatsbürger, so richtet sich die Erbfolge nach italienischem Recht. Dies gilt auch dann, wenn sich der einzige Wohnsitz in Deutschland befand.

Hat der Erblasser mehrere Staatsangehörigkeiten, so ist die Staatsangehörigkeit desjenigen Staates maßgeblich, mit dem er am engsten verbunden ist, insbesondere durch ihren gewöhnlichen Aufenthalt oder durch den Verlauf ihres Lebens (Art. 5 Abs. 1 Satz 1 EGBGB). Ist der Betroffene zugleich Deutscher i. S. d. Staatsangehörigkeitsgesetzes, geht diese Rechtsstellung in jedem Fall vor (Art. 5 Abs. 1 Satz 2 EGBGB), so dass dann deutsches Erbrecht anzuwenden ist.

---

<sup>195</sup> Vgl. Odersky, Die Abwicklung deutsch-englischer Erbfälle, Köln 2001, S. 124.

<sup>196</sup> Nach Ivens, Hamburger Handbuch zur Vermögensnachfolge, Herne 2012, S. 743.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Nach Art. 4 Abs. 1 Satz 1 EGBGB handelt es sich bei dem Verweis in Art. 25 Abs. 1 EGBGB um einen Gesamtverweis. Dies hat zur Folge, dass eine Anwendung deutschen Rechts erfolgen kann, wenn das ausländische Recht hierauf zurückweist (sog. renvoi). Dies ist insbesondere der Fall, wenn das Heimatrecht des Erblassers die Anwendung der Regelungen der Rechtsordnung vorsieht, in der der Erblasser zum Todeszeitpunkt einen Wohnsitz hatte und dieser sich in Deutschland befand.

### Beispiel:<sup>197</sup>

Ein dänischer Staatsbürger verstirbt an seinem letzten Wohnsitz in Hamburg und hinterlässt Vermögen in Deutschland. Art. 25 Abs. 1 EGBGB verweist auf das Heimatrecht des Erblassers. Das ist das dänische Recht. Nach den dänischen IPR-Vorschriften soll nicht das Heimatrecht des Erblassers, sondern das Erbrecht desjenigen Staates Anwendung finden, in dem er sein letztes Domizil, entsprechend dem Wohnsitz, gehabt hat. Dementsprechend kommt es zu einer Rückverweisung auf das deutsche Recht.

#### Beratungshinweis

Probleme können entstehen, wenn nicht auf das Recht eines Staates insgesamt, sondern nur auf die Regelungen des internationalen Privatrechts verwiesen wird. Dies kann zu einer faktischen Nachlassspaltung führen, indem auf den Nachlass die Vorschriften unterschiedlicher Staaten anzuwenden sind.

Nach Art. 25 Abs. 2 EGBGB kann für im Inland belegenes unbewegliches Vermögen **deutsches Recht gewählt** werden. Hierbei umfasst das unbewegliche Vermögen Grundstücke, deren Bestandteile (§§ 93 ff. BGB) und Zubehör (§§ 97, 98 BGB), Wohnungseigentum, Erbbaurechte und beschränkt dingliche Rechte an Grundstücken, mithin alle im Grundbuch eintragbaren Rechte. Hingegen gehören hierzu solche dinglichen Rechte an Grundstücken nicht, die erst über ein anderes Rechtsverhältnis vermittelt werden, wie z. B. Beteiligungen an Grundstücksgesellschaften. Die Wahl muss in der Form einer Verfügung von Todes wegen erfolgen und ist ebenso wie diese widerruflich.

#### Beratungshinweis

Eine Rechtswahl nach Art. 25 Abs. 2 EGBGB kann die Nachlassabwicklung in Deutschland erleichtern und je nach den Umständen Erbrecht und Ehegüterrecht in Einklang bringen.

Die Anwendung des ausländischen Rechts steht unter dem **ordre-public-Vorbehalt** des Art. 6 EGBGB. Danach scheidet die Anwendung von Regelungen anderer Staaten aus, wenn dies zu einem Ergebnis führte, das mit wesentlichen Grundsätzen des deutschen Rechts offensichtlich unvereinbar ist. Das ist insbesondere bei einer Unvereinbarkeit mit deutschen Grundrechten der Fall. Dies setzt voraus, dass das konkrete Anwendungsergebnis zu den deutschen Gerechtigkeitsvorstellungen in einem so starken Widerspruch steht, dass eine Anwendung als untragbar anzusehen ist. Dies kann etwa in folgenden Fällen praktische Bedeutung haben:

- die Versagung jeglichen Noterbrechts oder Pflichtteils bei nahen Angehörigen,

---

<sup>197</sup> Vgl. Ivens, Hamburger Handbuch zur Vermögensnachfolge, Herne 2012, S. 744.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

- eine Diskriminierung nach Religion, Geschlecht oder Volkszugehörigkeit,
- die Diskriminierung nichtehelicher Kinder
- oder Polygamie in der Erbfolge.

### Beratungshinweis

Auch in diesen Fällen ist unabhängig von der Frage, ob deutsches Erbrecht anzuwenden ist, die Prüfung der oben auf S. 111 dargestellten Vorfragen durchzuführen. Hierbei ist insbesondere auch zu prüfen, ob etwa ein anderes güterrechtliches Statut besteht oder ein Kind-schaftsverhältnis gegeben ist.

#### (4) Ausländischer Erblasser mit Vermögen in Deutschland

Nach Art. 25 Abs. 1 EGBGB richtet sich das Erbstatut grundsätzlich nach dem Heimatrecht des ausländischen Erblassers. Folglich ist ausländisches Recht anzuwenden. Erfolgt jedoch nach diesem Recht eine Rückverweisung auf deutsches Recht (renvoi), kann auf Teile (z. B. unbewegliches Inlandsvermögen) oder den gesamten Nachlass deutsches Erbrecht anzuwenden sein. Ebenso kann sich aus einer Rechtswahl gem. Art. 25 Abs. 2 EGBGB ergeben, dass deutsches Erbrecht auf das im Inland belegene unbewegliche Vermögen anzuwenden ist.

#### c) Exkurs: Aktuelle europäische Vorgaben zu grenzüberschreitenden Erbgängen

Die **EU-Kommission** hat erkannt, dass bei grenzüberschreitenden Erbschaften innerhalb der EU sowohl zivilrechtlich als auch steuerlich erhebliche Friktionen entstehen können. Sie hat deshalb nach jahrelangen Vorarbeiten Vorschläge vorgelegt, die zu einer Vereinheitlichung beitragen sollen. Deshalb hat sich die EU-Kommission bereits seit 2009 mit der Harmonisierung der Anknüpfungspunkte im internationalen Erbrecht beschäftigt und einen Gesetzesvorschlag<sup>198</sup> für eine „Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über die Zuständigkeit, das anzuwendende Recht, die Anerkennung und die Vollstreckung von Entscheidungen und öffentlichen Urkunden in Erbsachen sowie zur Einführung eines Europäischen Nachlasszeugnisses“<sup>199</sup> vorgelegt, der am 13. März 2012 durch das EU-Parlament mit einigen Änderungen angenommen wurde.<sup>200</sup> Am 8. Juni 2012 wurde der Verordnungsvorschlag vom Rat der Justizminister ebenfalls angenommen, so dass im Wesentlichen **ab 17. August 2015** die Europäische Erbrechtsverordnung (sog. Rom-V-VO) auf grenzüberschreitende Erbfälle Anwendung findet. Dadurch soll das Erben in Fällen mit Auslandsbezug künftig einfacher möglich sein.

---

<sup>198</sup> Vorschlag der Kommission für eine Erbrechtsverordnung KOM/2009/154 unter: <http://gesetzgebung.beck.de/sites/gesetzgebung.beck.de/files/KOM-2009-154.pdf>.

<sup>199</sup> Vgl. zu einer eingehenden Erläuterung z. B. Remde, Die Europäische Erbrechtsverordnung nach dem Vorschlag der Kommission v. 14. Oktober 2009, RNotZ 2012, 65.

<sup>200</sup> COM(2009)0154 – C7-0236/2009 – 2009/0157(COD), angenommene Fassung unter: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&reference=P7-TA-2012-0068&language=DE&ring=A7-2012-0045>.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Die Verordnung legt fest, welche nationale Rechtsordnung bei grenzüberschreitenden Erbfällen anwendbar ist, und regelt die **Zuständigkeit** von Gerichten und Behörden. Ferner gibt es künftig einen in allen Mitgliedstaaten gültigen **europäischen Erbschein**. Hieraus entsteht für künftige Erblasser und Erben die Notwendigkeit, die bestehenden Testamente und sonstigen Regelungen zu überprüfen und ggf. anzupassen. Andernfalls können angestrebte Ergebnisse möglicherweise nicht realisiert werden und ungewünschte Vermögenskonsequenzen eintreten.

### Beispiel:<sup>201</sup>

Ein deutscher Rentner verbringt seinen Lebensabend an der französischen Riviera und verstirbt dort. Nach der derzeit noch geltenden Rechtslage führte eine solche Konstellation teilweise zu großen Problemen für die Erben. Ursächlich hierfür ist das unterschiedliche Kollisionsrecht in Frankreich und Deutschland, also das Recht, das bestimmt, welche Rechtsordnung bei einem grenzüberschreitenden Erbfall anzuwenden ist. Ein deutsches Gericht würde auf die Staatsangehörigkeit des Erblassers abstellen und deutsches Erbrecht anwenden. Aus Sicht des Richters in Frankreich gilt hingegen französisches Erbrecht, weil der Erblasser hier zuletzt lebte. Damit kommt es zu einer unterschiedlichen Qualifikation. Es könnte auch vorkommen, dass zwei Rechtsordnungen gleichzeitig für einen Nachlass galten, zum Beispiel das deutsche und das österreichische Erbrecht im Falle eines Deutschen mit Immobilienbesitz in Österreich.

In diesen Fällen soll die EU-Erbrechtsverordnung zukünftig für eine einheitliche Rechtsanwendung sorgen. Gem. Art. 84 ist die Verordnung in allen ihren Teilen **verbindlich** und gilt gemäß den Verträgen **unmittelbar in allen Mitgliedstaaten**. Ferner tritt sie demzufolge zwanzig Tage (mit Ausnahme der Artikel 77, 78, 79, 80 und 81) nach ihrer Veröffentlichung im Amtsblatt der Europäischen Union (27.07.2012) in Kraft. Bis etwa Mitte 2015 bleibt also noch Zeit, Testamente, die sich am dann nicht mehr passenden „alten“ Recht orientieren, zu überprüfen.

Künftig soll für grenzüberschreitende Erbfälle das Wohnsitzprinzip gelten. Danach ist auf den gesamten Nachlass die Rechtsordnung des Staates anzuwenden, in dem der **Erblasser seinen letzten gewöhnlichen Aufenthalt** im Zeitpunkt des Todes hatte.<sup>202</sup> Etwas anderes gilt lediglich dann, wenn der Erblasser die Rechtsnachfolge von Todes wegen abweichend von diesem Grundsatz ausdrücklich dem Recht des Staates unterworfen hat, dessen Staatsangehörigkeit er besitzt. Verfügt er über mehrere Staatsangehörigkeiten, kann er wählen, welches der möglichen Rechte Anwendung finden soll.<sup>203</sup> Hiernach richtet sich auch die Zuständigkeit von Gerichten und Behörden. Diese Unterwerfung unter eine der Rechtsordnungen gilt sowohl für Immobilien- als auch Mobilienvermögen. Damit wird eine Nachlassspaltung vermieden. Das jeweilige nationale Erbrecht der Mitgliedstaaten an sich bleibt durch die Verordnung allerdings unberührt. Das nach dieser Verordnung einschlägige Recht ist auch dann anzuwenden, wenn es nicht das Recht eines Mitgliedstaats ist.<sup>204</sup>

Die Rechtswahl durch den Erblasser hat ausdrücklich **in einer Verfügung von Todes wegen** zu erfolgen oder muss sich aus den Bestimmungen einer solchen Verfügung ergeben. Eine Rechts-

---

<sup>201</sup> Entnommen aus der Presseerklärung des Forums für Erbrecht v. 19.3.2012, abrufbar unter [http://www.erbrechtsforum.de/fileadmin/files/documents/oeffentlichkeitsarbeit/Presse\\_2012\\_03\\_20\\_01.pdf](http://www.erbrechtsforum.de/fileadmin/files/documents/oeffentlichkeitsarbeit/Presse_2012_03_20_01.pdf).

<sup>202</sup> Art. 21 Abs. 1 EU-ErbRVO, hatte der Erblasser eine offensichtlich engere Verbindung zu einem anderen Staat, so soll ausnahmsweise das Recht dieses Staates gelten, Art. 21 Abs. 2 EU-ErbRVO.

<sup>203</sup> Art. 22 Abs. 1 EU-ErbRVO.

<sup>204</sup> Art. 20 EU-ErbRVO.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

wahl kann sich aus den Bestimmungen einer Verfügung von Todes wegen ergeben, wenn z. B. der Erblasser in seiner Verfügung Bezug auf spezifische Bestimmungen des Rechts des Staates, dem er angehört, genommen hat oder das Recht dieses Staates in anderer Weise erwähnt hat.<sup>205</sup> Die Wirksamkeit der Rechtswahl selbst und auch die Wirksamkeit von Änderung oder Widerruf der Rechtswahl sind nach dem vom Erblasser gewählten Recht zu bestimmen.<sup>206</sup>

### Beratungshinweis

Eine Musterformulierung könnte z.B. wie folgt lauten: „Ich wähle für die Zulässigkeit und materielle Wirksamkeit meiner Verfügungen von Todes wegen und die Rechtsnachfolge von Todes wegen nach meinem Tod das deutsche Recht. Mein gesamter Nachlass soll nach deutschem Recht vererbt werden. Diese Rechtswahl soll auch dann weiterhin Gültigkeit haben, wenn ich meinen Wohnsitz oder letzten gewöhnlichen Aufenthalt im Ausland habe.“<sup>207</sup>

Außerdem wird ein europäischer Erbschein eingeführt. Dieser soll die Kosten senken und die Abwicklung deutlich vereinfachen. Damit entfällt die bisher noch in jedem Land bestehende Notwendigkeit, ein dort gültiges Nachlasszeugnis ausstellen zu lassen. Hiermit kann zukünftig eine europaweite Identifikation als **Erbe, Testamentvollstrecker oder Nachlassverwalter** mit den entsprechenden **Rechten und Befugnissen** auch in einem anderen Mitgliedstaat erfolgen, **ohne weitere Formalitäten** erfüllen zu müssen. Die Beantragung eines solchen Nachlasszeugnisses ist jedoch nicht zwingend, den Berechtigten bleibt es unbenommen, ihre Rechtspositionen auch auf andere Art und Weise nachzuweisen.<sup>208</sup>

Das Nachlasszeugnis als solches ist zwar **kein vollstreckbarer Titel**, soll aber **Beweiskraft** besitzen und **Gutgläubenschutz** entfalten, wobei sich diese Wirkungen nur auf diejenigen Tatsachen beziehen sollen, die in der Erbrechtsverordnung geregelt sind.<sup>209</sup> Welche Behörden oder Gerichte für die Ausstellung des Zeugnisses zuständig sind, legen die Mitgliedstaaten jeweils selbst fest.

Dem nach der Erbrechts-VO bestimmten Recht soll die **gesamte Rechtsnachfolge von Todes wegen** unterliegen, insbesondere:

- Gründe für den Eintritt des Erbfalls sowie dessen Zeitpunkt und Ort;
- Berufung der Berechtigten, Bestimmung ihrer Anteile sowie etwaiger vom Erblasser bestimmter Pflichten;
- Erbfähigkeit, Enterbung und Erbnunwürdigkeit;
- Übergang der Vermögenswerte, Rechte und Pflichten aus dem Nachlass auf Erben /Vermächtnisnehmer;
- Annahme/Ausschlagung von Erbschaft/Vermächtnis;

<sup>205</sup> Art. 22 Abs. 2 und Erwägungsgrund (39) EU-ErbRVO.

<sup>206</sup> Art. 22 Abs. 3 und 4 sowie Erwägungsgrund (40) EU-ErbRVO.

<sup>207</sup> Entnommen aus: Borsdorf, ErbStbg 2014, S. 87.

<sup>208</sup> Erwägungsgrund (69).

<sup>209</sup> Erwägungsgrund (71).

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

- Rechte der Erben, Testamentsvollstrecker und anderer Nachlassverwalter;
- Haftung für Nachlassverbindlichkeiten;
- Pflichtteilsrecht, Testierfreiheit;
- Ausgleichung und Anrechnung unentgeltlicher Zuwendungen;
- Teilung des Nachlasses.

Die Verordnung gilt hingegen **nicht**<sup>210</sup> für

- Steuer- und Zollsachen sowie verwaltungsrechtliche Angelegenheiten;
- Personenstand und Familienverhältnisse;
- Rechts-, Geschäfts- und Handlungsfähigkeit natürlicher Personen;
- Verschollenheit einer natürlichen Person/Todesvermutung;
- eheliches Güterrecht;
- Unterhaltspflichten außer derjenigen, die mit dem Tod entstehen;
- Formgültigkeit mündlicher Verfügungen von Todes wegen;
- Rechte und Vermögenswerte, die auf andere Weise als durch Rechtsnachfolge von Todes wegen begründet oder übertragen werden (z. B. unentgeltliche Zuwendungen, Gesamthandseigentum mit Anwachsungsrecht des Überlebenden, Rentenpläne, Versicherungsverträge);
- Gesellschaftsrecht, das Vereinsrecht und das Recht der juristischen Personen einschließlich satzungsmäßiger Klauseln zur Vererblichkeit/Nichtvererblichkeit von Gesellschaftsanteilen;
- Auflösung, Erlöschen und Verschmelzung von Gesellschaften, Vereinen, juristischen Personen;
- Errichtung, Funktionsweise und Auflösung eines Trusts;
- die Art der dingliche Rechte;
- Eintragung von Rechten an beweglichen oder unbeweglichen Vermögensgegenständen in einem Register (einschl. der Voraussetzungen, Wirkungen solcher Eintragungen).

Die Neuregelung kann dazu führen, dass im Ausland ansässige Deutsche aus dem Geltungsbereich des deutschen Erbrechts herausfallen und für sie nunmehr die ausländischen Regelungen gelten. Entsprechend umgekehrt verhält es sich bei in Deutschland ansässigen Ausländern. Die-

---

<sup>210</sup> Art. 1 EU-ErbRVO.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

ser Umstand sollte im Rahmen der Testamentsberatung unbedingt berücksichtigt werden. Hierbei erweisen sich die jeweiligen erbrechtlichen Regelungen als sehr unterschiedlich. Das **Forum für Erbrecht** hat auf seiner Homepage<sup>211</sup> für einige Staaten eine Übersicht zum jeweils geltenden Erbrecht veröffentlicht, auch wenn dies eine genaue Prüfung im Detail nicht ersetzen kann.

### Beratungshinweis

Die Verordnung ist im Wesentlichen **ab 17. August 2015** anzuwenden. Die Verordnung ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in allen Mitgliedstaaten, mit Ausnahme des Vereinigten Königreiches, Irlands<sup>212</sup> und Dänemarks.<sup>213</sup> Gleichwohl sollte in entsprechenden Fällen **ab sofort eine Berücksichtigung** dieser Regelungen erfolgen. Ggf. sollte schon jetzt – gewissermaßen vorsorglich, sofern sich die Lebensumstände zukünftig ändern – per Testament deutsches Erbrecht gewählt werden. Diese Möglichkeit bleibt von der Erbrechtsverordnung unberührt; insbesondere berücksichtigen die **Übergangsbestimmungen in Art. 83 ErbR-VO** eine vor dem Anwendungszeitpunkt der VO erfolgte (wirksame) Rechtswahl. Sollte zu einem späteren Zeitpunkt festgestellt werden, dass das Erbrecht eines anderen Staaten zur Anwendung kommen soll, kann das Testament entsprechend geändert werden. Auf jeden Fall sollte verhindert werden, dass zufällig irgendein ungeplantes Erbrecht anzuwenden ist.

## 2. Erbschaftsteuerliche Aspekte im Königreich Spanien

(Autor: Carlos Ramallo Pallast)

Auch die spanische Erbschaftsteuer belastet Immobilienvermögen von Deutschen in Spanien. Die spanische Erbschaftsteuer fällt für spanische Immobilien auch dann an, wenn der Erblasser und die Erben in Deutschland wohnen und dort unbeschränkt steuerpflichtig sind.

Bis zum VZ 2014 war es relativ einfach, einem beschränkt Steuerpflichtigen die erbschaftsteuerliche Belastung einer in Spanien belegenen Immobilie zu erläutern. Ein Nicht in Spanien ansässiger Steuerpflichtiger, ein somit beschränkt Steuerpflichtiger, unterlag bisher der Zentralen Spanischen Erbschaftsteuer. Freibeträge, Steuersätze etc. richteten sich nach der Bundeserbschaftsteuer. Die Erbschaftsteuer für unbeschränkt Steuerpflichtige richtet sich indes auch nach den spezialgesetzlichen Bestimmungen des jeweiligen Bundeslandes, der comunidad autónoma, der Wohnsitzprovinz. Sollte es keine landesgesetzlichen Spezialnormen zur Erbschaftsteuer für unbeschränkt Steuerpflichtige geben, so richtet sich auch für diese Steuerpflichtigen die Erbschaftsteuer subsidiär nach der Zentralen Bundessteuer, die konfiskatorische Züge trägt.

Aufgrund des Urteils des **EUGH vom 3. September 2014** in der Rechtssache C-127/12, in dem das Königreich Spanien angewiesen wurde, die erbschaftsteuerlichen Bestimmungen für beschränkt Steuerpflichtige den Bestimmungen für Gebietsansässige Steuerschuldner anzupassen, hat die Gesetzeslage an Komplexität hinzugewonnen:

---

<sup>211</sup> <http://www.erbrechtsforum.de>.

<sup>212</sup> Erwägungsgrund (82), wobei das Vereinigte Königreich und Irland sich vorbehalten haben, nach der Annahme der Verordnung mitzuteilen, dass sie die Verordnung anzunehmen wünschen.

<sup>213</sup> Erwägungsgrund (83).

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Die gesetzgeberische Antwort auf die Entscheidung des EuGH findet sich in der Abschlussbestimmung Drittens des Gesetzes 26/2014 vom 27. November 2014, kraft dessen das Erbschaftsteuergesetz dahingehend geändert wurde, dass nunmehr auch die beschränkt Steuerpflichtigen, die in einem EU- Staat oder dem EWR ansässig sind, sich der jeweiligen landesspezifischen erbschaftsteuerlichen Regelung unterwerfen können. Dies gilt auch für Schenkungen, wenn z.B. ein in Hamburg ansässiger Immobilieneigentümer seine Finca seinem Sohn, der in Düsseldorf wohnt, schenken möchte. Die Anwendung dieser neuen Rechtslage ist indes nicht so einfach, wie dies auf den ersten Blick erscheinen mag. Der derzeitige Wortlaut der Erbschaftsteuer für beschränkt Steuerpflichtige (Disposición Adicional segunda de la Ley 29/1987, vom 18 Dezember) ist weit davon entfernt, klare Antworten zu geben. Sollte der Erblasser in mehreren Provinzen in Spanien Vermögenswerte haben, so ist die Anwendung der Gesetzeslage in Gestalt einer Steuererklärung sehr kompliziert.

Die Erben, die nicht in Spanien ansässig sind, sondern in einem EU Staat oder im EWR, können zwischen den **zwei Optionen** wählen:

a) **Option 1:** Veranlagung nach Maßgabe der bundesgesetzlichen Bestimmungen, die für beschränkt Steuerpflichtige gelten:

Die Bemessungsgrundlage des steuerpflichtigen Erwerbs durch Erbschaft bemisst sich für die Erbschaftsteuer für Nicht-Residenten in Spanien allein nach dem Wert der in Spanien belegenen Immobilien oder sonstiger Aktiva des Erblassers in Spanien. Weitere Vermögenswerte im Ausland finden bei der Bemessung des steuerpflichtigen Nachlasses in Spanien indes keine Berücksichtigung.

Auch in Spanien wird nicht die Erbmasse als solche der Erbschaftsteuer unterworfen, sondern der persönliche Vermögenszuwachs des Erben oder Vermächtnisnehmers individuell.

Im Vergleich zum deutschen Erbschaftsteuerrecht bietet das spanische Erbschaftsteuerrecht nur sehr geringe Freibeträge, die nicht der Steuer unterworfen werden. Nachfolgend seien die Freibeträge, die auch in Spanien nach dem Verwandtschaftsgrad in Steuerklassen eingeteilt werden, veranschaulicht.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Steuer- klasse	Betrifft	Freibeträge
I	Abkömmlinge/Adoptivkinder unter 21 Jahre	Allgemein: 15.956,87 Euro Für jedes Jahr, das dem Erben zur Erreichung des 21. Lebensjahres fehlt, summiert sich ein weiterer Freibetrag von 3.990,72 Euro. Als Höchstbetrag für beide Freibeträge darf maximal 47.858,59 Euro angesetzt werden.
II	- Abkömmlinge und Adoptivkinder, die nicht der St-Klasse 1 unterfallen (älter als 21 Jahre) - Ehegatten, Eltern oder Adoptiveltern gleich welchen Alters	15.956,87 Euro
III	Verwandte 2. und 3. Grades	7.993,46 Euro
IV	Verwandte 4. Grades und in den Gruppen zuvor nicht aufgeführte Personen	Kein Freibetrag

Nach Abzug der Freibeträge wird der steuerpflichtige Zuwachs beim Erben wie folgt besteuert:

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Steuerpflichtiger Erwerb bis Euro	Steuerbetrag	Restbetrag bis	Steuersatz
0,00	-	7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	Hiernach	34,00

Bei der Bemessung des Steuersatzes muss in Spanien ferner noch die Steuerklasse und **das Vorvermögen** des Erben oder Vermächtnisnehmers und zum anderen seine Verwandtschaft zum Erblasser **berücksichtigt** werden.

Hierbei handelt es sich um einen wesentlichen Unterschied zum deutschen Erbschaftsteuerrecht, wo keine Erhöhung der Erbschaftsteuer durch das Vorvermögen des Erben eintritt. Das Vorvermögen umfasst lediglich das in Spanien befindliche Vermögen des Erbschaftsteuerpflichtigen vor dem Erbfall. Hat der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz in Deutschland, so ist das in Deutschland gelegene Vorvermögen nicht zu berücksichtigen. Hat der Erbe aber seinen Wohnsitz in Spanien, so ist auch das in Deutschland existierende Vermögen des Erben bei der Bemessung des Steuersatzes in Spanien zu berücksichtigen.

Abhängig vom Vorvermögen und der Einteilung der Erben nach Steuerklassen ist die Steuer-schuld, die sich aus vorgenannter Tabelle ergibt, mit den aus der nachfolgenden Tabelle ersichtlichen Faktoren zu multiplizieren.

### Multiplikations-Koeffizienten:

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Bestehendes Vorvermögen (Euro)	Gruppen		
	I y II (1)	III (2)	IV (3)
von 0 bis 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
mehr als 402.678,11 bis 2.007.380,43	1,0500	1,6676	2,1000
mehr als 2.007.380,43 bis 4.020.770,98	1,1000	1,7471	2,2000
mehr als 4.020.770,98	1,2000	1,9059	2,4000

- (1) Abkömmlinge oder Adoptivkinder unter 21 Jahre Abkömmlinge und Adoptivkinder über 21 Jahre, Ehegatten, Eltern, Großeltern und Adoptivelftern
- (2) Verwandte 2. und 3. Grades
- (3) Sämtliche Personen, die nicht in den beiden zuvor genannten Gruppen enthalten sind, wie etwa Verwandte 4. Grades und Nichtverwandte

In der Praxis bedeutet dies, dass in Spanien eine Erbschaft zwischen Eltern und Kindern mit einem Steuersatz von maximal 34 % besteuert werden kann, sofern der Vermögenszuwachs mehr als 797.555,08 Euro beträgt. Bei den aktuellen Immobilienpreisen auf Mallorca ist dieser Wert bei der Vererbung einer 3-Zimmer-Wohnung bereits erreicht.

Besteht gar **kein Verwandtschaftsverhältnis** zwischen dem Erblasser und dem Erben oder Vermächtnisnehmer, so wird die Steuerlast im Extremfall mit dem Koeffizienten 2,4 multipliziert, was zu einer **Steuerlast** von (34 % x 2,4) insgesamt **81,6 %** führen kann, sofern die Zuwendung mehr als 797.555,08 Euro beträgt.

### Beratungshinweis

Im Einzelfall sollte überlegt werden, ob die Steuerlast verringert werden kann, in dem die Eltern ihren Kindern ein Nießbrauchrecht an der spanischen Immobilie schenken. Beim Ableben der Eltern ist die zu zahlende Erbschaftsteuer auf den verbleibenden Wertanteil der Immobilie im Einzelfall geringer als bei einem normalen Erbfall in Gestalt der Vererbung des unbelasteten Eigentums an einer spanischen Immobilie. Auch der direkte Verkauf zu Lebzeiten an die nächste Generation kann unter Umständen im Belastungsvergleich eine geringere Belastung mit Grunderwerbsteuer als mit Erbschaftsteuer auslösen. Zusammen mit den spanischen Beratern sollten Sie dies rechtzeitig mit den Mandaten erörtern.

Das spanische Steuerrecht zeichnet sich im Vergleich zum deutschen Steuerrecht durch das Fehlen von interessanten Gestaltungen für den Normalbürger aus. Es ist sehr rigide und privilegiert auch nicht die Vermögensnachfolge innerhalb der Familie durch Freibeträge wie dies im deutschen Recht der Dekadenttransfer bereits zur Lebzeiten des Erblassers ermöglicht. Dies liegt sicherlich auch daran, dass das spanische Steuerrecht bisher eher von Extremen geprägt war. Es gab eine weit verbreitete, große Grauzone, in der mangels Verfolgungsdrucks erhebliche Steuerschulden hinterzogen wurden. Diese Grauzone wird zunehmend kleiner und es bleibt nur noch das sehr rigide Steuergesetz, welches im Vergleich zu Deutschland in sämtlichen Steuerarten eine höhere Belastung für die Bürger bedeutet.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Im Bereich der vorweggenommenen Erbfolge gilt es die nachfolgende Gestaltungsvariante einer Schenkung zu betrachten, die im Einzelfall steuerlich günstiger ausfallen kann als die Übertragung der Immobilie durch Verkauf an die nächste Generation. Interessant kann die Schenkung eines Nießbrauchs an die nächste Generation sein.

### Folgendes Beispiel dient der Erläuterung:

Die Dame A besitzt eine Immobilie auf Mallorca mit einem Wert von 130.000 Euro. Sie möchte die Immobilie schon zu Lebzeiten auf ihre beiden Töchter übertragen, um die spanische Erbschaftsteuer zu vermeiden. Sie denkt hierbei nach Rücksprache mit ihren Beratern an die schenkungsweise Übertragung des Nießbrauchs an die beiden Töchter. Ihre Berater haben ihr aufgezeigt, dass ihre Töchter bei einem Verkauf der Immobilie insgesamt 10.400 Euro (8 % von 130.000 Euro) Grunderwerbsteuer bezahlen müssten.

Für den Nießbrauch sieht die Rechnung wie folgt aus:

½ Tochter A: 65.000 Euro  
½ Tochter B: 65.000 Euro

Für die Bewertung des gemeinen Wertes des Nießbrauchs ist auch das Alter der Töchter zu berücksichtigen. Die Tochter A ist 49 Jahre alt und somit beträgt nach den Tabellen der Wert des Nießbrauchs nur noch 40 %, mithin 26.000 Euro (65.000 Euro x 0,4). Bei der Tochter B, die 47 Jahre alt ist, beträgt der Wert 27.300 Euro (65.000 Euro x 0,42).

### Zu zahlende Steuer für Tochter A:

Bei einer Bemessungsgrundlage von 26.000 Euro beträgt die Steuerlast insgesamt 2.244,49 Euro.

### Zu zahlende Steuer für Tochter B:

Bei einer Bemessungsgrundlage i.H.v. 27.300 Euro beträgt die Steuerlast 2.377,08 Euro.

### Die Gesamtsteuerlast für die schenkungsweise Übertragung des Nießbrauchs beträgt somit 4.621,57 Euro, mithin 3,55 % des Immobilienwertes.

Vollendet ist der Belastungsvergleich indes erst, wenn wir die erbschaftsteuerlichen Auswirkungen bei Ableben der Mutter berücksichtigt haben. Die Töchter erben das mit ihrem eigenen Nießbrauchrecht belastete Eigentum.

### Die erbschaftsteuerliche Belastung wäre wie folgt:

130.000 Euro (Wert der Immobilien) - 26.000 Euro (Wert Nießbrauch Tochter A) - 27.300 Euro (Wert Nießbrauch Tochter B) = 76.700 Euro Steuerwert Erbschaftsteuer.

Für jede der beiden Töchter beträgt das geerbte Immobilienvermögen somit 38.350 Euro. Unter Abzug des Freibetrages i.H.v. 15.956,87 Euro würde sich die Bemessungsgrundlage somit auf 22.393,13 Euro reduzieren, womit nach den derzeit geltenden Tarifen die Erbschaftsteuerzahllast für beide Töchter zusammen 3.796,76 Euro betragen würde. Dies ist eine Steuerlast von 4,95 %. Addieren wir die bei der Schenkung des Nießbrauchs bereits angefallene Schenkungsteuer hinzu, so beträgt die Gesamtsteuerbelastung 8.418,33 Euro. Dies macht eine effektive Steuerlast von 6,47 % aus, was geringer ist als die sonst anfallenden 8 % beim Verkauf der Immobilie an die Töchter.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

### Beratungshinweis

Die spanische Steuerlast für Erbschaften verdeutlicht, dass gerade in Spanien eine weitsichtige, noch zu Lebzeiten umgesetzte Vermögensnachfolgeplanung von hoher Bedeutung ist. Zur Optimierung der Steuerlast muss im Einzelfall überprüft werden, ob gegebenenfalls das Vermögen nicht über eine spanische Kapitalgesellschaft in Spanien gehalten wird. Auch die Bestellung eines Nießbrauchrechts oder gar die Beurkundung von transmortalen Vollmachten kann im Einzelfall zur Steueroptimierung indiziert sein.

Die spanische Erbschaftsteuer – die **steuerliche Festsetzungsfrist** – verjährt grundsätzlich nach 4 Jahren und 6 Monaten, gerechnet ab dem Todestag des Erblassers.

Hat in diesem Zeitraum die spanische Finanzverwaltung keine Erbschaftsteuer bei den Erben geltend gemacht, so ist deren spätere Festsetzung verjährt. Nach 4 Jahren, 6 Monaten und einem Tag können die Immobilien dann steuerfrei auf die Erben in Spanien durch Grundbuchberichtigung überschrieben werden.

Wichtig ist, dass zwischen Deutschland und Spanien hinsichtlich der Erbschaft- und Schenkungsteuer kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht und deswegen generell eine höhere Erbschaftsbesteuerung droht als bei einer normalen, z.B. nur in Deutschland erbschaftsteuerpflichtigen Erbschaft. Nur für den Fall, dass der Steuerpflichtige in Deutschland unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtig ist, kann er gem. § 21 ErbStG beantragen, dass die von ihm bereits entrichtete spanische Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet wird.

Die spanischen Behörden wenden das spanische Erbschaftsteuerrecht immer dann an, wenn der Erbe oder Vermächtnisnehmer in Spanien seinen Wohnsitz oder regelmäßigen Aufenthalt hat. Für diesen Fall wird die spanische Erbschaftsteuer auch auf das nicht in Spanien belegene Vermögen angewandt. Ob ein Erbe oder Vermächtnisnehmer in Spanien seinen Wohnsitz hat, entscheidet sich nach den Bestimmungen des spanischen Einkommensteuerrechts. Gemäß Art. 9 IRPF (span. EStG) besteht ein spanischer Wohnsitz immer dann, wenn der Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit des Einkommensteuerpflichtigen in Spanien ist oder sich der Steuerpflichtige mindestens 183 Tage im Kalenderjahr in Spanien aufhält. Entscheidend ist für die Anwendung des Erbschaftsteuerrechts, ob der Erbe oder Vermächtnisnehmer sich vor dem Todeszeitpunkt 183 Tage in Spanien aufgehalten hat.

Hat der Erbe oder Vermächtnisnehmer dagegen keinen spanischen Wohnsitz, fällt spanische Erbschaftsteuer nur für das in Spanien belegene Nachlassvermögen an.

Das spanische Erbschaftsteuerrecht geht vom **Verkehrswert** (valor real) aus, ohne selbst zu erläutern, wie sich dieser Wert zusammensetzt. Daher ist auch der Steuerschuldner verpflichtet, den Verkehrswert der von ihm ererbten Nachlassgegenstände selbst zu bestimmen und in der Steuererklärung als Selbstveranlagung anzugeben. Selbstverständlich bleibt das Finanzamt berechtigt, die angegebenen Werte zu überprüfen. Aus diesem Grunde wird als Orientierung für die Bestimmung des Verkehrswertes stets zumindest der Wert angegeben, der bereits vom Erblasser in seiner letzten Vermögensteuererklärung (seit 2011 wieder eingeführt) deklariert war.

Kennt der Erbe nicht den Verkehrswert der letzten Vermögensteuererklärung, so muss er von den nachfolgenden drei Werten den höchsten angeben: 1. Kaufpreis bei Erwerb, 2. Katasterwert oder 3. den vom Finanzamt geschätzten Wert anlässlich anderer Steuererhebungen.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Ist der Wert der zu besteuern Erbmasse festgestellt, ist für jeden einzelnen Miterben entsprechend seiner anteiligen Erbquote der individuell zu besteuern Nachlassanfall festzustellen und die Steuer an das spanische Finanzamt abzuführen.

### **b) Option 2: Option der Anwendung der Sondergesetze der Autonomen Gebietskörperschaft als Folge der jüngsten Entscheidung des EuGH vom 3.09.2014:**

Beispiel:

Ein in Deutschland wohnhafter Steuerpflichtiger A verstirbt und hinterlässt seinem ebenfalls in Deutschland wohnenden Sohn B eine Villa auf Mallorca mit einem erbschaftsteuerlichen Wert von 1 Millionen Euro. Darüber hinaus verfügt er über ein Apartment auf Mallorca mit einem Wert von 600.000 €. Auf Bankkonten in Madrid verfügt er über ein Guthabensaldo von 300.000 €. Der Steuerpflichtige B kann als Erbe in Spanien optieren, dass seine Erbschaftsteuererklärung nach den Landesgesetzen der Balearen berechnet wird, wobei die Freibeträge etc. dieser Autonomen Gebietskörperschaft gelten. Diese Option kann er wählen, da die in Spanien belegene Erbmasse zum größten Prozentsatz sich auf den Balearen befindet. In seiner Steuererklärung wird er sämtliche Nachlasswerte in ganz Spanien aufführen müssen.

Diese Option führt dazu, dass die Erbschaftsteuerbelastung für B auf den Balearen nur bei 1% liegt, da Erben der ersten Ordnung (Abkömmlinge) lediglich den reduzierten Steuersatz von 1% bezahlen müssen. Würde B indes seine Steuerlast nach dem Bundes- Erbschaftssteuergesetz berechnen und entrichten müssen, so würde die Steuer erheblich höher liegen.

In jedem einzelnen Erbfall muss nunmehr geprüft werden, ob die Erbschaftsteuerbelastung nicht durch die Anwendung der landesgesetzlichen Spezialgesetze reduziert werden kann, in denen der Erblasser prozentual den höchsten Anteil seiner spanischen Vermögenswerte hatte.

**Fazit:** Durch die Rechtsprechung des EuGH hat sich nunmehr das erbschaftsteuerliche Panorama von einer Steuerhölle hin zu einer Steueroase für Nichtresidente geändert. Diese Wertung bezieht sich selbstverständlich nur auf den spanischen Teil der Medaille. Auch wenn im Einzelfall dank der EuGH- Rechtsprechung in günstigen Steuerprovinzen wie z.B. Balearen die Erbschaftsteuerbelastung quasi insignifikant geworden ist, sollte die deutsche Seite nicht vergessen werden. In Deutschland sind die spanischen Vermögenswerte der deutschen Erbschaftsteuer zu unterwerfen, wenn der Erbe in Deutschland ansässig ist.

Auch wenn eine Gesamtschau der landesspezifischen Besonderheiten (17 Autonome Gebietskörperschaften) den Rahmen dieser Darstellung sprengen würde, möchten wir kurz die wichtigsten Grundzüge der wichtigsten touristischen Provinzen darstellen:

#### **Balearen:**

Steuersatz von 1% bei Erbschaften an Kinder, Abkömmlinge und Ehepartner.

#### **Katalonien:**

Freibeträge für jedes Kind des Erblassers und für den Ehepartner in Höhe von 100.000 €.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Erbschaften an Kinder und an den Ehepartner kommen ferner in den Genuss der Reduzierung des allgemeinen Steuersatzes. Eine netto Bemessungsgrundlage von € 300.000 führt mithin zu einer Reduzierung des Steuersatzes von 97%, was in der Praxis zu einer Besteuerung von ca. 1% führt.

### **Valencia:**

Freibeträge für Kinder zwischen 156.000 € und 100.000 €, abhängig vom Alter des Kindes. Der Freibetrag für den Ehepartner beträgt 100.000 €.

Diese Freibeträge ersetzen die in dem Zentralen- Bundeserbschaftsteuergesetz enthaltenen Freibeträge in Höhe von 15.956,87 € pro Kind und für den Ehepartner.

Die Steuersätze in der Provinz Valencia können indes bis zu 34% erreichen ab einer Bemessungsgrundlage von mehr als 781.916,75 €

### **Kanarische Inseln:**

Hier existieren Freibeträge für Kinder des Erblassers (abhängig vom Alter der Kinder) in Höhe von 138.650 € und 40.400 €.

Zugunsten des Ehepartners gibt es einen Abzugsbetrag von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 40.400 €. Diese "Abzüge" werden zu den staatlichen Freibeträgen in Höhe von 15.956,87 € addiert.

### **Ungeklärte rechtliche Aspekte der neuen Regelung der Erbschaftsteuer für Nichtansässige in Spanien:**

1. Die Änderung der Erbschaftsteuer wurde im Staatsanzeiger (BOE) am 28. November 2014 veröffentlicht und trat am 1. Januar 2015 in Kraft. Theoretisch sollen diese neuen gesetzlichen Regelungen auf neue Erbfälle nach dem 1. Januar 2015 gelten. Nichtsdestotrotz ist die Lehre der Auffassung, dass die gesetzgeberische Umsetzung der EuGH Entscheidung mit der Folge, dass der steuerpflichtige Nichtresidente zwischen dem Bundeserbschaftsteuergesetz und den Landesgesetzen wählen kann, nicht nur für Erbfälle ab dem 1. Januar 2015 gelten darf, sondern auch für jedweden Erbfall vor dem Stichtag 1.1.2015, für den die erbschaftsteuerliche Verjährungsfrist von 4,5 Jahren noch nicht abgelaufen ist. Sollte für zurückliegende Erbschaften zuviel Erbschaftsteuer in Spanien bezahlt worden sein, da nur die höhere Bundeserbschaftsteuer angewandt wurde, könnten diese zuviel gezahlte Erbschaftsteuer bei der spanischen Finanzverwaltung zurückgefordert werden.

2. In all den Fällen, in denen die Erbschaftsteuererklärung bereits in Rechtskraft erwachsen ist, da die Verjährung von 4,5 Jahren abgelaufen ist, ist die Rechtslehre gespalten. Ein Teil der

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Rechtslehre, u.a. die Notarkammern und die Kammer der Grundbuchrichter<sup>214</sup> vertritt die Auffassung, dass es sich um einen nichtigen Verwaltungsakt handelt, der nicht verjähren kann und mithin die Zuvielzahlung jederzeit zurückgefordert werden kann. Andere Stimmen, wie z.B. der Notar Javier Máximo<sup>215</sup>, vertreten gar die Auffassung, dass es auf die Frage der Verjährung gar nicht ankommt, da auch bei bereits verjährten Steueransprüchen, Ansprüche die in Rechtskraft erwachsen sind, Zuvielzahlungen im Wege eines Anspruchs aus ungerechtfertigter Bereicherung aus Staatshaftung dem Steuerpflichtigen erstattet werden müssen. Die Steuerzahlung war seinerzeit nicht EU rechtskonform und kann daher trotz Rechtskraft der Bescheide jederzeit zurückgefordert werden. Um diesen Staatshaftungsanspruch geltend zu machen, sind indes Fristen zu beachten. Ein Staatshaftungsanspruch muss innerhalb eines Jahres, gerechnet ab dem Verkündungsdatum der Entscheidung am 3.9.2014 nach Maßgabe des Art. 142.5 des Gesetzes 30/1992 LRJAP-PAC, geltend gemacht werden.

Auch das spanische Verfassungsgericht hat in seiner jüngeren Entscheidung 145/2012 die Regel aufgestellt, dass in sämtlichen Verfahren, in denen Spanien vor dem EuGH wegen eines Vertragsverletzungsverfahrens "verurteilt" worden ist, Steuerpflichtige zuviel bezahlte Steuern aufgrund der absoluten Nichtigkeit der Steuerbescheide oder der Selbstveranlagung zurückfordern können, unbeschadet der Frage, ob diese Steuerschuld bereits in Rechtskraft erwachsen ist oder nicht. Der Anspruch auf Erstattung der zuviel gezahlten Steuer erstreckt sich nicht nur auf die Steuerschuld, sondern auch auf die Zinsen. Das spanische VerfG schweigt sich indes darüber aus, ob die Forderung innerhalb der obigen Jahresfrist geltend gemacht werden muss oder sie zeitlich unbefristet, jederzeit auch nach Ablauf der Jahresfrist nach Veröffentlichung der Entscheidung geltend gemacht werden kann.

Der Standpunkt der Lehre ist eindeutig: Es wird nicht die Rechtsauffassung vertreten, dass im Wege einer Anpassung die zuviel gezahlte Steuer mit dem tatsächlichen, richtig berechneten Steueranspruch der Behörden verrechnet werden soll. Da es sich um eine seinerzeit erhobene nichtige Steuer handelt, muss diese umfassend zuzüglich Zinsen an den Steuerpflichtigen erstattet werden.

**Fazit:** Für sämtliche Erben, die in den letzten Jahren aufgrund der rechtfehlerhaften, nichtigen Anwendung des Zentralen Erbschaftsteuergesetzes in Spanien erhöhte Erbschaftsteuerbeträge geleistet haben, obgleich aufgrund der überwiegenden Belegenheit der Nachlasswerte in einer günstigeren Provinz (z.B. Balearen, Madrid, Kanarische Inseln etc.) und bei Anwendung der Landesgesetzgebung erheblich geringere Erbschaftsteuerbeträge zu zahlen gewesen wären, haben nunmehr 2 Optionen:

Für Steuererklärungen, die bis zu 4, 5 Jahre zurückliegen (gerechnet ab April 2015), kann beim zuständigen Finanzamt aufgrund der EuGH Rechtsprechung die Nichtigkeit der Steuererhebung und die Rückzahlung geltend gemacht werden. Für weiter zurückliegende Steuerfälle, bei denen der Steueranspruch des Staates bereits in Rechtskraft erwachsen ist, z.B. bei einer Steuererklärung 2007, würde eine Frist bis zum 3. September 2015 bestehen, um im Wege der Staatshaftung die Rückzahlung der zuviel geleisteten Erbschaftsteuer zu verlangen.

---

<sup>214</sup> <http://www.notariosyregistradores.com/ACTUALIDAD%20FISCAL/articulos/2014-sucesiones-no-residentes.htm>

<sup>215</sup> "Javier Máximo Juárez, "El Impuesto de Sucesiones y Donaciones tras la Sentencia del TJUE de 3/09/14", El notario del siglo XXI, Revista Noviembre-Diciembre, nº 58. Editado por Colegio de Notarios de Madrid

### 3. Das Nachlassverfahren in Spanien

Stirbt ein deutscher Staatsangehöriger in Deutschland, müssen die Erben, sofern Immobilieneigentum oder sonstige Vermögenswerte des Erblassers in Spanien bestehen, ein aufwendiges Nachlassverfahren beschreiten. Dies soll sich in Kürze durch die neue europäische Erbrechtsreform ändern (**Verordnung 650/2012** von 4. Juli 2012 über die Zuständigkeit, das anzuwendende Recht, die Anerkennung und Vollstreckungen von Entscheidungen und die Annahme und Vollstreckung öffentlicher Urkunden in Erbsachen, die **ab dem 17. August 2015** unmittelbare Rechtswirkungen entfalten wird).

Herrschte bisher in vielen grenzüberschreitenden Erbfällen Uneinigkeit, nach welchem Recht sich die Erbfolge richtete, so sollen die Neuregelungen Klarheit bringen: Wichtigste Neuerung ist sicherlich, dass der letzte Wohnsitz des Erblassers darüber entscheidet, welches Recht zur Anwendung gelangt. Dies kann zu ungewollten Rechtsänderungen für Deutsche führen, die bereits seit einigen Jahren nach Spanien ausgewandert sind. Sie müssten dann auch nach spanischem Recht beerbt werden, es sei denn, es liegt eine testamentarische Rechtswahl zu Gunsten des deutschen Rechts vor.

#### Beratungshinweis

Wohnt der Erblasser in Spanien und handelt er nicht durch eine weitsichtige testamentarische Verfügung, in der er ausdrücklich die Anwendbarkeit deutschen Rechts vorsieht, so kann dies zu unliebsamen Überraschungen für seine Erben führen. Spanienresidente sollten sich daher rechtzeitig beraten lassen, damit die gewollte Erbfolge auch später Realität wird. Weisen Sie Ihre Mandanten auf diesen Beratungsbedarf hin!

Aber auch für die Erben soll die Erbrechtsverordnung eine Erleichterung bringen: Das neugeschaffene europäische Nachlasszeugnis stellt eine Art internationalen Erbschein dar, der in der gesamten EU Geltung besitzt. Die bisher teilweise erforderliche mehrfache Beantragung von Erbscheinen in allen Ländern, in denen der Erblasser Vermögen hinterlassen hat, entfällt damit.

Die bisherige Praxis sieht bis zum Inkrafttreten der neuen Erbrechtsverordnung derzeit noch wie folgt aus:

Im Gegensatz zum deutschen Recht muss der Erbe nach spanischem Recht gem. Art. 998 ff. CC eine ausdrückliche Erbschaftsannahmeerklärung (sog. *aceptación de herencia*) abgeben, was gewöhnlich vor einem Notar geschieht. Eine Umschreibung von Immobilieneigentum auf die Erben im Grundbuch ist von Gesetzes wegen stets davon abhängig, dass die Erben zuvor die *aceptación de herencia* haben beurkunden lassen und die spanische Erbschaftsteuer bezahlt wurde.

Ein spanischer Notar wird nur dann eine *aceptación de herencia* beurkunden, wenn ihm folgende Dokumente vorliegen:

1. Spanische Sterbeurkunde (*partida de defunción*), die vom spanischen Standesamt (*Registro Civil*) ausgestellt wird, sofern ein deutscher Staatsangehöriger in Spanien verstirbt. Verstirbt der Erblasser in Deutschland, ist eine internationale Sterbeurkunde aus Deutschland beizubringen. Die internationale Sterbeurkunde ist mit einer sog. Haager Apostille zu beglaubigen und vereidigt zu übersetzen, wobei die Übersetzung nochmals vom Konsulat überbeglaubigt werden muss.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Hier soll das europäische Nachlasszeugnis ab 17.8.2015 das Verfahren vereinfachen.

2. Zum Nachweis der Erbenstellung ist ferner ein Erbschein beizubringen, der wiederum mit Haager Apostille beglaubigt und vereidigt übersetzt werden muss. Auch hier wird das europäische Nachlasszeugnis in Kürze das Verfahren vereinfachen.
3. Mit diesen beiden Urkunden ist beim Zentralen Testamentsregister in Madrid (Registro General de actos de últimas voluntades) ein Antrag zu stellen dahingehend, dass das Amt bestätigt, dass der Erblasser ggf. wann und wo in Spanien Verfügungen von Todes wegen errichtet hatte oder dies nicht erfolgt ist.

Liegt neben der Sterbeurkunde sowie dem Zertifikat des Nachlassregisters in Madrid der Erbschein vor, kann die Erbschaftsannahme-Erklärung ohne weiteres protokolliert werden.

Ein wichtiger Fragenkreis ist in diesem Zusammenhang immer wieder die Verjährung der spanischen Erbschaftsteuer. Für den Fall, dass der Erblasser in Deutschland (mithin keine Kenntnis in Spanien mangels spanischer Sterbeurkunde) verstorben ist, wird häufig empfohlen, die Verjährung der Steuern abzuwarten und keine Erbschaftsteuererklärung abzugeben.

Übersehen wird bei diesen voreiligen Empfehlungen jedoch, dass die Steuerverwaltung bei Missachtung der 6-monatigen Erklärungsfrist neben der Erbschaftsteuer nicht nur Verzugszinsen, sondern auch Strafsteuern verlangen kann.

### **Beratungshinweis**

Weisen Sie Ihre Mandanten darauf hin, dass bis zur Zahlung der Erbschaftsteuer die Umschreibung im Grundbuchamt blockiert ist und ein Erbe auch nicht über das ererbte Bankkonto verfügen kann. Sollte Verjährung eingetreten sein, kann nach dem Ablauf der 4,5 Jahresfrist durch Vorlage der Steuererklärung unter Hinweis auf den Wegfall der Steuerschuld durch Verjährungseintritt der Antrag gestellt werden, das Grundbuch zu berichtigen und die Bankkonten aufzulösen. Aber auch hier muss man generell mit Samthandschuhen vorgehen.

Hat der Erbschaftsteuerpflichtige keine Steuererklärung abgegeben, beträgt die Verjährungsfrist (Steuerfestsetzungsfrist) der Erbschaftsteuer in Spanien 4 Jahre und 6 Monate. Die Verjährungsfrist beginnt entgegen einer vielfach geäußerten Auffassung in der Literatur nicht mit dem Todesfall, sondern mit Ablauf der 6-monatigen freiwilligen Erklärungsfrist seit dem Todesfall.

Meldet sich gar das spanische Finanzamt vor Ablauf der vierjährigen Verjährungsfrist beim Erben, so unterbricht dies die Verjährung und sie beginnt von neuem zu laufen. Deutlich genug muss auch darauf hingewiesen werden, dass für den Fall, dass der Erbe den Nachlass nicht nur gegenüber den spanischen, sondern auch gegenüber den deutschen Finanzbehörden verschwiegen hat, zusätzlich zur spanischen Verjährungsfrist von 5 Jahren und 6 Monaten (strafrechtliche Verfolgungsverjährung) auch die 5 bzw. 10-jährige deutsche Verjährungsfrist für die deutsche Erbschaftsteuer berücksichtigt werden muss. Die Frist beträgt *vier Jahre*, im Fall der leichtfertigen Steuerverkürzung fünf, im Fall der Steuerhinterziehung zehn Jahre (§ 169 AO). Für den Fristbeginn ist das Datum der Steuerentstehung bedeutsam. Hierbei ist insbesondere § 170 Abs. 5 AO zu beachten.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Wir sprechen auch hier bei der spanischen Erbschaftsteuer von einer in Spanien strafbaren Hinterziehung, wenn der hinterzogene Erbschaftsteuerbetrag die Summe von 120.000 Euro übersteigt.

### 4. Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland

(Autor: Prof. Dr. Bert Kaminski)

#### a) Anknüpfungspunkte für die Erbschaftsteuerpflicht

##### (1) Grundtatbestände

Um die erbschaftsteuerlichen Konsequenzen grenzüberschreitender Vermögensübertragungen nach deutschem Recht würdigen zu können, ist es zunächst notwendig sich zu vergegenwärtigen, welche Tatbestände zu einer erbschaftsteuerlichen Belastung führen. Dies sind im Wesentlichen die folgenden Fälle:

Bei Erwerben von Todes wegen (§ 3 ErbStG)	Im Wege der Schenkung (§ 7 ErbStG)
<ul style="list-style-type: none"><li>– Erwerb durch Erbanfall</li><li>– Erwerb durch Vermächtnis</li><li>– Erwerb auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs</li><li>– Erwerb durch Schenkungen auf den Todesfall</li><li>– Vermögensvorteile auf Grund eines Vertrages zugunsten Dritter, den der Erblasser abgeschlossen hat, z. B. Lebensversicherungen</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>– Freigebige Zuwendungen unter Lebenden, die den Erwerber auf Kosten des Zuwendenden bereichern</li><li>– Abfindungen für den Erb- und Pflichtteilsverzicht</li></ul>

Um die steuerlichen Konsequenzen, die mit einem Erwerbsvorgang verbunden sind, zu würdigen, ist nach der Form der persönlichen Steuerpflicht zu differenzieren. Hierbei ist – wie auch bei den Ertragsteuern – zwischen der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht zu unterscheiden sowie ggfs. zu prüfen, inwieweit Sonderfälle der Steuerpflicht vorliegen.

Bekanntlich sind die Grundtatbestände für die unbeschränkte ErbSt-Pflicht in § 2 ErbStG normiert. Diese knüpfen an den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt<sup>216</sup> des Schenkers, des Erblassers bzw. des Beschenkten oder des Erben an. Befindet sich deren Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland, besteht unbeschränkte ErbSt-Pflicht. Dies ist bei den klassischen Inlandsfällen gegeben. Hierbei wird an die Person des Erben als auch des Erblassers – sowie i.R.d. beschränkten Steuerpflicht – an die Belegenheit von Vermögen im Inland angeknüpft. Dies verdeutlicht, dass die Gefahr einer Doppelbesteuerung, also des Steuerzugriffs durch die Bun-

<sup>216</sup> Vgl. zur Erläuterung dieser Begriff S. 119 ff.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

desrepublik Deutschland und das Königreich Spanien, besonders groß ist, weil **sehr umfassende Anknüpfungspunkte** für die ErbSt-Pflicht bestehen.

### Beratungshinweis

Zwar fällt die ErbSt regelmäßig nur in zeitlich sehr großen Abständen im Zusammenhang mit dem Generationswechsel an. Dies spricht zunächst für eine eher vergleichsweise geringe Bedeutung. Andererseits ist festzustellen, dass die Bundesrepublik Deutschland **kein DBA** auf dem Gebiet der ErbSt mit Spanien abgeschlossen hat. Folglich können **sehr hohe Steuerbelastungen** entstehen, wenn die unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung oder Begrenzung der Doppelbesteuerung nicht oder nicht vollständig ihre Aufgabe erfüllen.

Wie bereits diese Überlegungen zeigen, verwendet das deutsche Recht einen sehr umfassenden Katalog an Anknüpfungspunkten. Dies hat zur Folge, dass regelmäßig nicht nur in Deutschland eine Steuerpflicht gegeben ist, sondern häufig ergänzend eine weitere Steuerpflicht nach spanischem Recht besteht. Dies wäre der Fall, wenn entweder der Erbe oder der Erblasser als im Ausland ansässig anzusehen oder das übertragene Vermögen im Ausland belegen ist.

### (2) Erweitert unbeschränkte Steuerpflicht

Das Erbschaftsteuergesetz nimmt außerdem eine wichtige Erweiterung der unbeschränkten Steuerpflicht vor. Diese findet sich in § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG: Hat der Steuerpflichtige weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland und verfügt er über die deutsche Staatsangehörigkeit und erfolgte die Wohnsitzverlegung in das Ausland innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Erbgang oder der Schenkung, führt auch dies zur unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland. Darüber hinaus werden hiervon auch Angehörige erfasst, die zum Haushalt einer weggezogenen Person gehören, die die vorstehenden Voraussetzungen erfüllen und die ebenfalls die deutsche Staatsangehörigkeit haben. Hierbei wird von der sog. **erweitert unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht** gesprochen. Auch in diesem Fall unterliegt das weltweite Vermögen bzw. der weltweite Vermögensanfall der deutschen Erbschaftsteuer.

Aus Sicht der Gestaltungspraxis könnte darüber nachgedacht werden, die deutsche Staatsangehörigkeit aufzugeben, weil diese Tatbestandsmerkmal für die erweitert unbeschränkte Steuerpflicht ist. Gem. § 17 StAG<sup>217</sup> kann die deutsche Staatsangehörigkeit in den folgenden Fällen verloren gehen:

- **Entlassung** (§ 18 – § 24 StAG): Beantragt ein Deutscher die Erlangung einer ausländischen Staatsangehörigkeit und hat ihm die zuständige ausländische Stelle deren Verleihung zugesichert (§ 18 StAG), so erfolgt auf Antrag eine Entlassung aus der deutschen Staatsangehörigkeit.
- **Erwerb einer ausländischen Staatsangehörigkeit** (§ 25 StAG): Verfügt ein Deutscher weder über einen inländischen Wohnsitz noch über einen dauernden inländischen Aufenthalt, verliert er die deutsche Staatsangehörigkeit, wenn er eine ausländische Staatsange-

---

<sup>217</sup> Staatsangehörigkeitsgesetz

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

hörigkeit erwirbt und dies auf Grund seines Antrags oder dem Antrag seines gesetzlichen Vertreters erfolgt.

- **Verzicht** (§ 26 StAG): Auf die deutsche Staatsangehörigkeit kann verzichtet werden, wenn ein Deutscher mehrere Staatsangehörigkeiten besitzt.
- **Annahme als Kind durch einen Ausländer** (§ 27 StAG): Wird ein Deutscher nach Maßgabe der Vorschriften eines ausländischen Staates wirksam durch einen Ausländer als Kind angenommen, so verwirkt er damit die deutsche Staatsangehörigkeit, sofern er mit der Annahme als Kind zugleich die ausländische Staatsangehörigkeit erlangt.
- **Eintritt in die Streitkräfte oder einen anderen bewaffneten Verband eines ausländischen Staates** (§ 28 StAG).
- **Erklärung** (§ 29 StAG): Kinder ausländischer Eltern erlangen nicht nur die deutsche sondern auch die ausländische Staatsangehörigkeit. Erreicht das Kind die Volljährigkeit, muss es erklären, ob es die deutsche oder die ausländische Staatsangehörigkeit behalten möchte.

### Beratungshinweis

Zu beachten ist, dass die Aufgabe der deutschen Staatsangehörigkeit nur die erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht beseitigt, jedoch **nicht die erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht**.<sup>218</sup> Diese setzt nur voraus, dass der Wegziehende in den letzten zehn Jahren vor der Auswanderung als deutscher Staatsangehöriger mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig gewesen ist. Hingegen kommt es nicht darauf an, welche Staatsangehörigkeit nach der Auswanderung vorliegt. Etwas anderes würde jedoch gelten, wenn die deutsche Staatsangehörigkeit entsprechend früher aufgegeben wurde.

Die Praxis zeigt, dass viele Steuerpflichtige nicht bereit sind, auf die deutsche Staatsangehörigkeit zu verzichten. Daher wird sich eine solche Möglichkeit regelmäßig nur anbieten, wenn sich abzeichnet, dass eine Vermögensübertragung unmittelbar bevorsteht und die Staatsangehörigkeit an Bedeutung verliert. Das kann etwa der Fall sein, wenn der Erblasser schwer erkrankt ist und nach medizinischem Ermessen davon ausgegangen werden muss, dass die Rückkehrmöglichkeit in die Bundesrepublik Deutschland für die Zukunft keine Bedeutung mehr haben wird.

Fraglich ist, inwieweit eine solche Vorschrift mit den **Grundfreiheiten des AEUV** vereinbar ist. Zwar ist die deutsche Regelung bisher noch nicht Gegenstand der Rechtsprechung des EuGH gewesen, doch musste sich dieser mit einer vergleichbaren Regelung des niederländischen Rechts befassen. In der Rechtssache Erben von M. E. A. von Hilten-van der Heijden war die Frage zu prüfen, inwieweit die Vorschrift in Artikel 3 Abs. 1 SW 1956 des niederländischen Rechts mit den Grundfreiheiten zu vereinbaren ist. Die Vorschrift sieht vor, dass ein niederländischer Staatsangehöriger, der innerhalb von 10 Jahren nach seinem Wegzug aus den Niederlanden verstirbt oder eine Schenkung vornimmt, als zum Zeitpunkt seines Todes bzw. der Schenkung in den Niederlanden wohnhaft gilt. Im konkreten Fall haben sich die Erben von Frau van Hilten-van der Heijden gegen die Regelung gewehrt. Die Steuerpflichtige war zunächst Anfang 1988 von den Niederlanden nach Belgien verzogen, um dann 1991 in die Schweiz zu übersiedeln. Hier

---

<sup>218</sup> Vgl. hierzu eingehend S. 198 ff.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

verstarb sie am 22. November 1997 und hinterließ ihren in den Niederlanden lebenden Erben umfangreiches Kapitalvermögen in den USA, Deutschland, der Schweiz, Belgien und den Niederlanden, Immobilienvermögen in den Niederlanden, Belgien und der Schweiz sowie Bankguthaben in Belgien und den Niederlanden.

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 23.2.2006<sup>219</sup> entschieden, dass eine solche Regelung nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit aus Art. 56 EG-Vertrag (nunmehr: Art. 63 AEUV) verstößt. Als wichtige Aussage aus der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs ist jedoch festzustellen, dass Erbgänge grundsätzlich in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fallen, es sei denn, sie weisen mit keinem ihrer wesentlichen Elemente über die Grenzen eines Mitgliedstaates hinaus. Außerdem stellt der Gerichtshof fest, dass keine Schlechterstellung gegenüber dem Fall des Nichtwegzugs und keine Diskriminierung gegenüber Ausländern erfolgt, die in den Niederlanden investieren, weil sie von den Tatbestandsvoraussetzungen nicht erfasst werden.

Meines Erachtens kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Erben von M. E. A. van Hilten-van der Heijden ohne weiteres auf die deutsche Vorschrift im § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG übertragen werden kann. Entscheidend hierfür ist, dass es im Sachverhalt vor dem EuGH nicht zu einer Höherbesteuerung als im Fall des unveränderten Wohnsitzes in den Niederlanden kam.

Bei Anwendung der deutschen Regelungen wird regelmäßig im Ausland eine zusätzliche Steuer entstehen, die im Ergebnis zu einer höheren Besteuerung führt. Dies liegt darin begründet, dass die Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuer infolge des Anrechnungshöchstbetrags in § 21 ErbStG<sup>220</sup> begrenzt ist. Eine Würdigung dieses Falls war vorliegend jedoch nicht Verfahrensgegenstand. M. E. liegt hierin ein Verstoß gegen Artikel 56 EG-Vertrag (nunmehr: Art. 63 AEUV), sofern nicht eine insoweit höhere Anrechnung in Deutschland eintritt und in der Summe keine höhere Belastung erfolgt als im Fall der weiter ausschließlich in Deutschland bestehenden unbeschränkten Steuerpflicht. Insofern wird in geeigneten Fällen zu prüfen sein, ob dem EuGH eine Prüfung des § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG vorgelegt wird. Hierbei ist zu berücksichtigen, inwieweit tatsächliche Mehrbelastungen gegenüber reinen Inlandsfällen entstehen und damit eine Diskriminierung erfolgt.

### Beispiel<sup>221</sup>

A ist von Geburt deutscher und spanischer Staatsangehöriger und lebt seit seiner Geburt in Spanien. Im Rahmen seines Studiums verbringt er sechs Monate i.R.e. Auslandssemesters an einer deutschen Hochschule mit einem inländischen Wohnsitz in einem deutschen Studentenwohnheim. Nach Beendigung seines Deutschlandaufenthalts kehrt er nach Spanien zurück und schließt dort sein Studium ab. Vier Jahre nach seinem Deutschlandaufenthalt bekommt A von seinem Großvater G dessen in Spanien belegene Bodega geschenkt. Fraglich ist, welche erbschaftsteuerlichen Konsequenzen sich hieraus in Deutschland ergeben.

Im vorliegenden Fall besteht **unbeschränkte** Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland. § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG sieht keine Mindestdauer für die unbeschränkte Steuerpflicht vor.

---

<sup>219</sup> C-513/03, Slg. 2006, I-01957, DStRE 2006, 851

<sup>220</sup> Vgl. hierzu S. 216

<sup>221</sup> Fall in Anlehnung an *Flick/Piltz*, Internationaler Erbfall, 2. Aufl., München 2008, Rz 1243

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Dies führt dazu, dass selbst kürzeste Fristen eines inländischen gewöhnlichen Aufenthalts (wie im Beispiel von sechs Monaten) oder ein nur kurzfristig unterhaltener inländischer Wohnsitz zur Auslösung der Rechtsfolgen der unbeschränkten Steuerpflicht führen können.

Es sollte nicht davon ausgegangen werden, dass die deutsche Finanzverwaltung von entsprechenden Vorgängen keine Kenntnis erlangt. Ausschlaggebend hierfür ist, dass eine Vielzahl von Rechtshilfeabkommen bestehen, die zu einem regen Informationsfluss zwischen den Finanzverwaltungen führen.<sup>222</sup> Auch sei darauf hingewiesen, dass das Verschweigen solcher Vorgänge eine strafbare Steuerhinterziehung wäre.<sup>223</sup> Insoweit zeigt sich, dass die vielfältigen Anknüpfungspunkte für eine unbeschränkte Steuerpflicht sowohl in Deutschland als auch im Ausland zu erheblichen Problemen führen können.

### (3) Anwendung des Kassenstaatsprinzips

Eine Erweiterung um eine zusätzliche Fallgruppe zur unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht erfolgt auf Grund des sog. **Kassenstaatsprinzips**. Wie auch im Bereich der Einkommensteuer<sup>224</sup>, wird durch § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. c ErbStG eine Ausdehnung für die Fälle vorgenommen, in denen ein deutscher Staatsangehöriger, der weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland unterhält aber zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis steht und Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse bezieht, einschließlich der in seinem Haushalt wohnenden Familienangehörigen mit deutscher Staatsangehörigkeit, zur unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht herangezogen wird, sofern im Ausland nur eine der beschränkten Steuerpflicht vergleichbare Besteuerung erfolgt. Hierdurch werden insbesondere Diplomaten und Mitarbeiter der konsularischen Vertretung der Bundesrepublik Deutschland im Ausland erfasst. Die Steuerpflicht erstreckt sich auf das weltweite Vermögen bzw. den weltweiten Vermögensanfall bei einer Schenkung. Wird im Ausland keine der deutschen Erbschaftsteuer vergleichbare Steuer erhoben, ist regelmäßig davon auszugehen, dass nur eine der beschränkten Steuerpflicht vergleichbare Besteuerung erfolgt.

### (4) Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag nach § 2 Abs. 3 ErbStG

Nach altem Recht wurde beschränkt Steuerpflichtigen nur ein sehr geringer Freibetrag gewährt: § 16 Abs. 2 ErbStG i.d.F. des JStG 1997<sup>225</sup> sah hierfür lediglich 1 100 Euro vor. Der EuGH sieht hierin eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung gegenüber einem unbeschränkt Steuerpflichtigen<sup>226</sup>, die mit der europarechtlichen Grundfreiheit des freien Kapitalverkehrs (Art. 73b EGV Artikel 56 EG, jetzt Art. 63 AEUV) nicht zu vereinbaren ist. Da i.R.d. ErbStRG<sup>227</sup> dieser Betrag zwar auf 2 000 Euro erhöht, die grundsätzliche Ungleichbehandlung jedoch nicht beseitigt wurde, bestand dieses Problem fort. Da gleichzeitig die Freibeträge der Steuerklasse I weiter erhöht wurden, kam es zugleich zu einer **deutlichen Verschärfung** der Ungleichbehandlung.

---

<sup>222</sup> Gleichwohl stellt sich die Frage, ob hier ein strukturelles Erhebungsdefizit besteht, weil ohne entsprechende Meldungen der Steuerpflichtigen eine umfassende Besteuerung nicht gewährleistet ist. Denkbar ist, dass in Anwendung der Grundsätze des Urteils des BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BStBl II 2005, 56, dies zur Verfassungswidrigkeit der Regelung führt.

<sup>223</sup> Vgl. § 370 Abs. 1 AO

<sup>224</sup> Vgl. § 1 Abs. 2 EStG

<sup>225</sup> Vom 20.12.1996, BGBl I 1996, 2049

<sup>226</sup> Vgl. EuGH v. 22.4.2010 – C-510/08, Rs. Mattner, Slg. 2010, I-3553-3580, BFH/NV 2010, 1212

<sup>227</sup> Vom 24.12.2008, BGBl I 2008, 3018

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Der Gesetzgeber hat deshalb einen neuen § 2 Abs. 3 ErbStG geschaffen, der den folgenden Wortlaut hat:<sup>228</sup>

*„(3) <sup>1</sup>Auf Antrag des Erwerbers wird ein Vermögensanfall, zu dem Inlandsvermögen im Sinne des § 121 des Bewertungsgesetzes gehört (Absatz 1 Nummer 3), insgesamt als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9) seinen Wohnsitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat hat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist. <sup>2</sup>In diesem Fall sind auch mehrere innerhalb von zehn Jahren vor dem Vermögensanfall und innerhalb von zehn Jahren nach dem Vermögensanfall von derselben Person anfallende Erwerbe als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln und nach Maßgabe des § 14 zusammenzurechnen. <sup>3</sup>Die Festsetzungsfrist für die Steuer endet im Fall des Satzes 2 Nummer 1 nicht vor Ablauf des vierten Jahres, nachdem die Finanzbehörde von dem Antrag Kenntnis erlangt.“*

Folglich wird künftig **auf Antrag** des Erwerbers ein Vermögensanfall, der Inlandsvermögen i.S.v. § 121 BewG beinhaltet, insgesamt als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, wenn

- der **Erblasser** zur Zeit seines Todes,
- der **Schenker** zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder
- der **Erwerber** zur Zeit der Entstehung der Steuer

seinen **Wohnsitz** in einem Mitgliedstaat der **EU** oder des **EWR** hatte. Der Erwerber kann damit zur unbeschränkten Steuerpflicht „optieren“, was ihm die Nutzung der höheren Freibeträge nach § 16 Abs. 1 ErbStG ermöglicht. Zugleich kommt es zu einer Ausweitung der der deutschen ErbSt unterliegenden **Bemessungsgrundlage**. Alle innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Vermögensanfall und innerhalb von zehn Jahren nach dem Vermögensanfall von derselben Person anfallenden Erwerbe sind als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln und nach Maßgabe des § 14 ErbStG zusammenzurechnen. Damit unterliegen auch Vor- und Nacherwerbe der unbeschränkten Steuerpflicht. Dadurch soll verhindert werden, dass Steuerpflichtige mehrfach Freibeträge nutzen können, die nur unbeschränkt Steuerpflichtigen gewährt werden. Zur Anwendung dieser Regelungen sind inzwischen gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 15.3.2012<sup>229</sup> ergangen.

### Beispiel

Die Steuerpflichtige S und die sie allein beerbende Tochter T sind in Spanien ansässig. Im Nachlass befindet sich Immobilienvermögen in Spanien, Frankreich und Deutschland sowie Kapitalvermögen in Spanien. Stellt T einen Antrag nach § 2 Abs. 3 ErbStG, wird das gesamte Vermögen in die deutsche Bemessungsgrundlage einbezogen. Allerdings kann T die höheren Freibeträge nach § 16 Abs. 1 ErbStG nutzen.

---

<sup>228</sup> Hiermit sind Folgeänderungen im §§ 16, 21 und 37 Abs. 7 ErbStG verbunden, die lediglich redaktionellen Charakter haben. Hierauf wird deshalb nicht eingegangen.

<sup>229</sup> U.a. Nds. FinMin – S 3801 – 26 – 351, BStBl I 2012, 328. Vgl. hierzu *Groots*, Option zur unbeschränkten Steuerpflicht – Gleichlautende Ländererlasse zur Anwendung des § 2 Abs. 3 ErbStG, ErbStB 2012, 178 ff

### Beratungshinweis

Es sollte eine genaue Berechnung vorgenommen werden, ob die Ausübung dieses Wahlrechts vorteilhaft ist. Dies gilt insbesondere, wenn in der Vergangenheit im Ausland ErbSt entstanden ist und im Inland bisher noch nicht. In diesen Fällen ist eine Anrechnung der „alten“ ausländischen ErbSt auf die „neue“ deutsche ErbSt nicht möglich, weil es sich für die Anrechnung um Steuern des gleichen Besteuerungszeitraums handeln muss.<sup>230</sup>

Probleme wirft die Neuregelung bei **Erbengemeinschaften** auf.<sup>231</sup> Jeder Erbe kann unabhängig von den Miterben entscheiden, ob er den Antrag nach § 2 Abs. 3 ErbStG stellt. Hierbei sind Vorschenkungen nach Maßgabe von § 14 ErbStG mit ihrem gemeinen Wert nach § 31 BewG einzubeziehen. Hieraus können Bewertungsprobleme entstehen. Es wird sich in der Praxis zeigen müssen, welche Mitwirkungspflichten die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen hierzu abverlangt und inwieweit Streitigkeiten über die Bewertung des ausländischen Vermögens vermieden werden können.

Fraglich ist, ob diese gesetzliche Neuregelung den unionsrechtlichen Vorgaben genügt. Hierfür wird u.a. vorgebracht, dass ausschließlich auf den Wohnsitz und nicht auch auf den gewöhnlichen Aufenthalt abgestellt wird, obwohl auch der zur unbeschränkten Steuerpflicht führen könne.<sup>232</sup> Da der EuGH in den Erbschaft- und Schenkungsteuerfällen grundsätzlich die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV herangezogen hat<sup>233</sup>, muss die Regelung auch im Verhältnis zu Drittstaaten gelten. Dies sieht die Gesetzesformulierung jedoch nicht vor, so dass sie wohl insoweit unionsrechtlich nicht ausreichend ist.<sup>234</sup> Auf Grund des Vorlagebeschlusses des FG Düsseldorf<sup>235</sup>, der in einem Drittstaatssachverhalt die Unionsrechtswidrigkeit des für beschränkt Steuerpflichtige geltenden Freibetrags nach § 16 Abs. 2 ErbStG zum Gegenstand hat, bot sich dem EuGH bereits die Gelegenheit zur Klärung dieser Frage. Er hat mit Urteil vom 17.10.2013<sup>236</sup> entschieden, dass die Regelung, wonach einem Erben mit ständigem Wohnsitz in der Schweiz nur ein Freibetrag von 2.000 Euro und nicht der Freibetrag unter Ehegatten in Höhe von 500.000 Euro zusteht, wegen Verstoßes gegen EU-Recht rechtswidrig ist. Das FG Düsseldorf hat deshalb im Nachgang eine Ausdehnung auf diesen Fall vorgenommen.<sup>237</sup> Ferner wird die Einbeziehung von Vor- und Nacherwerben in die unbeschränkte Steuerpflicht als konzeptionell und unionsrechtlich verfehlt angesehen, u.a. weil der Antrag auf eine unbeschränkte Steuerpflicht nach

<sup>230</sup> Vgl. hierzu auch S. 212 ff

<sup>231</sup> Vgl. *Geck/Messner*, ZEV-Report Steuerrecht, ZEV 2011, 416, 417

<sup>232</sup> Vgl. hierzu *Lüdicke/Schulz*, Konzeptionelle Mängel des Antragsrechts auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 2 Abs. 3 ErbStG, IStR 2012, 417 ff

<sup>233</sup> Vgl. EuGH v. 23.2.2006 – C-513/03, van Hiltten-van der Heijden, Slg. 2006, I-1957, DStRE 2006, 851; EuGH v. 11.9.2008 – C-11/07, Eckelkamp, Slg. 2008, I-6845, BFH/NV 2009, 107; EuGH v. 11.9.2008 – C-43/07, Arens-Sikken, Slg. 2008, I-6887, DStRE 2009, 731; EuGH v. 12.2.2009 – C-67/08, Block, Slg. 2009, I-883, DStR 2009, 373; EuGH v. 22.4.2010 – C-510/08, Mattner, Slg. 2010, I-3556, BFH/NV 2010, 1212. Vgl. auch *Hey*, Erbschaftsteuer: Europa und der Rest der Welt – Zur Europarechtskonformität des ErbStG n.F. insbesondere im Hinblick auf Drittstaatensachverhalte, DStR 2011, 1149

<sup>234</sup> Vgl. auch Stellungnahme der BStBK v. 15.9.2011, [http://www.bstbk.de/de/presse/stellungnahmen/archiv/20110915\\_stellungnahme\\_bstbk/index.html](http://www.bstbk.de/de/presse/stellungnahmen/archiv/20110915_stellungnahme_bstbk/index.html) und *Schulte/Sedemund*, Geplante Änderungen des Erbschaftsteuergesetzes im Zuge des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BeitrRLUmsG), BB 2011, 2080

<sup>235</sup> Vgl. FG Düsseldorf v. 2.4.2012 – 4 K 689/12 Erb, EFG 2012, 1486

<sup>236</sup> C-181/12, Welte, HFR 2013, 1070

<sup>237</sup> Vgl. FG Düsseldorf v. 27.11.2013 – 4 K 689/12 Erb, juris

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

materieller Bestandskraft des Steuerbescheids nicht zurückgenommen werden kann<sup>238</sup> und damit eine deutliche Schlechterstellung gegenüber dem reinen Inlandsfall erfolgen kann.<sup>239</sup>

Hinzu kommt, dass bisher unklar ist, ob die Stellung dieses Antrages dazu führt, dass der Steuerpflichtige sich auf die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen berufen kann. Schließlich setzt dies eine Ansässigkeit voraus, die jedoch nicht vorliegt und damit ist unklar, inwieweit eine Berufung auf diese Regelung erfolgen kann.<sup>240</sup>

Nach § 37 Abs. 7 ErbStG gelten die Neuregelungen für alle Erwerbe, für die die Steuer nach dem Inkrafttreten des Änderungsgesetzes entsteht und in allen Fällen, in denen die **Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig** sind. Diese Vorschrift wird dazu führen, dass künftig grenzüberschreitende Erbschaftsteuerfälle erheblich an Bedeutung gewinnen werden. Hinzu kommt die Notwendigkeit, ausländisches Vermögen für Zwecke der inländischen Besteuerung nach inländischen Vorschriften zu bewerten.

### (5) Beschränkte ErbSt-Pflicht

Unterhalten weder der Erblasser bzw. Schenker noch der Erwerber einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland und ist keine andere Sonderregelung einschlägig, so besteht in Deutschland beschränkte Steuerpflicht, sofern es zur Übertragung von inländischem Vermögen i.S.v. § 121 BewG im Wege der Erbschaft oder Schenkung kommt. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass § 121 BewG eine doppelte Bedeutung hat: Einerseits dient er als Prüfungskriterium für die Frage, ob überhaupt eine beschränkte Steuerpflicht besteht. Andererseits grenzt er das Vermögen ab, das in den Fällen der beschränkten Steuerpflicht der deutschen Steuerpflicht unterliegt. Insofern ist die Bedeutung mit der des § 49 EStG vergleichbar. Allerdings sind die dort genannten Vermögenswerte nicht mit den Einkunftsarten nach § 49 EStG vollständig harmonisiert. Dies gilt insbesondere für die Fälle, in denen in § 49 Abs. 1 EStG auf ausübungs- und tätigkeitsbezogene Merkmale abgestellt wird. Bei der Aufzählung in § 121 BewG wird auch vom sog. **Inlandsvermögen** gesprochen.

Im Einzelnen werden die **folgenden Vermögensarten** im § 121 BewG definiert:

1. das inländische land- und forstwirtschaftliche Vermögen;
2. das inländische Grundvermögen;
3. das inländische Betriebsvermögen. Als solches gilt das Vermögen, das einem im Inland betriebenen Gewerbe dient, wenn hierfür im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist;

---

<sup>238</sup> Vgl. die gleichlautenden Erlasse vom 15.3.2012, BStBl I 2012, 328 Tz 1

<sup>239</sup> Vgl. hierzu mit entsprechenden Belastungsrechnungen Lüdicke/Schulz, Konzeptionelle Mängel des Antragsrechts auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 2 Abs. 3 ErbStG, IStR 2012, 417 ff, 419

<sup>240</sup> Vgl. hierzu eingehende *Dürschmidt*, Antrag auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 2 Abs. 3 Satz 1 und Besteuerung in anderen Staaten, IStR 2012, 572 ff, 574

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

4. Anteile an einer Kapitalgesellschaft, wenn die Gesellschaft Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat und der Gesellschafter entweder allein oder zusammen mit anderen ihm nahe stehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes in der jeweils geltenden Fassung am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mindestens zu einem Zehntel unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist;
5. nicht unter Nummer 3 fallende Erfindungen, Gebrauchsmuster und Topographien, die in ein inländisches Buch oder Register eingetragen sind;
6. Wirtschaftsgüter, die nicht unter die Nummern 1, 2 und 5 fallen und einem inländischen Gewerbebetrieb überlassen, insbesondere an diesen vermietet oder verpachtet sind;
7. Hypotheken, Grundschulden, Rentenschulden und andere Forderungen oder Rechte, wenn sie durch inländischen Grundbesitz, durch inländische grundstücksgleiche Rechte oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert sind. Ausgenommen sind Anleihen und Forderungen, über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind;
8. Forderungen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen, wenn der Schuldner Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat;
9. Nutzungsrechte an einem der in den Nummern 1 bis 8 genannten Vermögensgegenstände.

Dies hat zur Konsequenz, dass die Vermögenswerte, die nicht im § 121 BewG genannt werden, **nicht erfasst** sind. Dies gilt z. B. für die folgenden Vermögensarten:

1. Auslandsvermögen,
2. Geldvermächtnis zwischen Steuerausländern und zwar auch dann nicht, wenn sie aus einem Nachlass entrichtet werden, der Inlandsvermögen i.S.v. § 121 BewG darstellt,
3. Sachleistungsansprüche, auch wenn sich das Vermögen im Inland befindet oder solches i.S.v. § 121 BewG ist,
4. Bank- und Sparguthaben bei deutschen Kreditinstituten,
5. Ungesicherte Forderungen gegen inländische Schuldner,
6. in Deutschland deponierte Wertpapiere,
7. im Inland befindlicher Hausrat,
8. Pflichtteilsansprüche von Ausländern, auch wenn es sich um inländisches Vermögen (auch solches i.S.v. § 121 BewG) handelt.

Wie diese Aufzählung zeigt, kommt es damit zu einer Einschränkung des Umfangs des Vermögens im Verhältnis zur unbeschränkten Steuerpflicht, bei der grundsätzlich das weltweite Vermögen der deutschen Besteuerung unterliegt. Für die Gestaltungsberatung ist wichtig, dass sowohl eine mögliche **Steuerpflicht des Erblassers** als auch des Erben eingehend geprüft wird. Andernfalls kann es zu erheblichen Mehrbelastungen kommen und die möglicherweise angestrebten Vorteile werden nicht erreicht.

### Beispiel

Der Multimillionär M verlegt seinen einzigen Wohnsitz aus Deutschland in den Schweizer Kanton Schwyz, der weder eine Erbschaft- noch eine Schenkungsteuer kennt. 12 Jahre nach dem Wegzug verstirbt er. Alleinerbe wird der seit 15 Jahren in Spanien lebende Sohn S. M hinterlässt kein in Deutschland belegenes Vermögen i.S.v. § 121 BewG. Welche erbschaftsteuerlichen Konsequenzen entstehen aus diesem Fall?

Bei M treten keine steuerlichen Konsequenzen ein, weil in Schwyz keine ErbSt erhoben wird und die Fristen für eine Weitergeltung der deutschen Steuerpflicht – sowohl § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG als auch § 4 AStG – nicht erfüllt sind.

Für S ist zu prüfen, ob er in Spanien der Erbschaftsteuerpflicht unterliegt. Eine Steuerpflicht in Deutschland scheidet jedoch in jedem Fall aus, weil eine hinreichende Verwurzelung zum Inland – sei es durch die Person des Erben oder des Erblassers oder die Belegenheit des Vermögens – nicht besteht.

Die beschränkte Steuerpflicht führt zu folgenden **Konsequenzen**:

- es können nur solche Schulden und Lasten im Inland abgezogen werden, die mit dem steuerpflichtigen Inlandsvermögen wirtschaftlich in einem Zusammenhang stehen (vgl. § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG),
- der persönliche Freibetrag beläuft sich auf lediglich 2.000 Euro (vgl. § 16 Abs. 2 ErbStG)<sup>241</sup> und
- eine Anrechnung ausländischer ErbSt im Inland scheidet aus.

#### **Beratungshinweis**

Um die Abzugsfähigkeit von Verbindlichkeiten, die mit der deutschen Erbschaftsteuer unterliegendem Vermögen im Zusammenhang stehen, nicht zu gefährden, sollte ein **Veranlassungszusammenhang nachgewiesen** werden können. Hierbei sollte rechtzeitig eine Dokumentation erstellt werden, die diesen Zusammenhang auch nach einiger Zeit noch nachprüfbar macht.

### **(6) Erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht nach § 4 i.V.m. § 2 AStG**

Durch § 4 AStG wird die „normale“ beschränkte Steuerpflicht erweitert. Dies ist an folgende Tatbestandsvoraussetzungen geknüpft:

- Der Erblasser/Schenker muss in den letzten 10 Jahren vor seiner Auswanderung insgesamt mindestens 5 Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 EStG) und während dieses Zeitraums deutscher Staatsangehöriger gewesen sein,
- Der Erblasser muss in einem ausländischen Gebiet ansässig sein, in dem er mit seinem Einkommen nur einer niedrigen Besteuerung gem. § 2 Abs. 2 AStG unterliegt. Die Besteuerung

---

<sup>241</sup> Vgl. zu der Möglichkeit auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig zu gelten, um so in den Genuss des höheren Freibetrages zu gelangen nochmals S. 191

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

erung ist niedrig in diesem Sinne, wenn sie bei einem steuerpflichtigen Einkommen von 77.000 Euro um mehr als 1/3 geringer ist als die deutsche ESt (!) oder wenn dem Betroffenen in dem ausländischen Gebiet eine sog. Vorzugsbesteuerung eingeräumt ist. Die Besteuerung ist in keinem Fall niedrig, wenn sie mindestens 2/3 der deutschen Einkommensteuer ausmacht.

- Die ausländische Erbschaftsteuer auf das erweiterte Inlandsvermögen beträgt weniger als 30 % der deutschen Erbschaftsteuer hierauf.
- Der Erbfall bzw. die Schenkung erfolgen in einem Zeitraum binnen 10 Jahren nach der Auswanderung.
- Der Erblasser/Schenker muss unmittelbar oder mittelbar wesentliche wirtschaftliche Interessen gem. § 2 Abs. 3 und 4 AStG im Inland haben. Das ist der Fall, wenn
  - er Unternehmer oder Mitunternehmer eines im Inland belegenen Gewerbebetriebs ist, als Kommanditist einer KG nur, wenn er an dieser mit mehr als 25 % beteiligt ist, oder er an einer deutschen Kapitalgesellschaft mit mehr als 25 % beteiligt ist,oder
  - die gesamten aus dem Inland stammenden Einkünfte mehr als 30 % der gesamten Einkünfte betragen oder 62.000 Euro übersteigen,oder
  - das gesamte inländische Vermögen mehr als 30 % des Gesamtvermögens beträgt oder 154.000 Euro übersteigt.
- Die Anwendung des § 4 Abs. 1 AStG darf nicht auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens (die Erbschaftsteuer betreffend) ausgeschlossen sein. Wenn eines der zahlreichen die ESt betreffenden DBA die erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Satz 1 AStG in der Person des Erblassers/Schenkers ausschließt, muss nach h.M. auch die erweitert beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht entfallen. Schließlich setzt § 4 AStG nach seinem eindeutigen Wortlaut voraus, dass „bei einem Erblasser oder Schenker zur Zeit der Entstehung der Steuerschuld § 2 Abs. 1 Satz 1 anzuwenden“ war und nicht nur, dass die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Norm erfüllt waren.<sup>242</sup>

In diesen Fällen der sog. **erweitert beschränkten Steuerpflicht** kommt es zu einer Ausdehnung des Umfangs des Vermögens, das i.R.d. beschränkten Steuerpflicht in Deutschland der Besteuerung unterliegt. Hierbei handelt es sich um das sog. **erweiterte Inlandsvermögen**. Die deutsche Finanzverwaltung hat in Tz 4.4.1. des Anwendungsschreibens zum AStG<sup>243</sup> die Vermögenspositionen aufgelistet, die über das Inlandsvermögen i.S.v. § 121 BewG hinaus der deutschen Besteuerung unterliegen. Trotz des progressiven ErbSt-Tarifs wird in § 4 AStG kein Progressions-

---

<sup>242</sup> Vgl. z.B. *Elicker*, in: Blümich (Hrsg.), § 4 AStG Rz 7; *Zimmermann/Klinkertz*, in: Strunk/Kaminski/Köhler, § 4 AStG, Rz 16 ff. (Juni 2008)

<sup>243</sup> BMF-Schr. v. 14.5.2004 – IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl I 2004 I, Sondernummer 1/2004

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

vorbehalt nach Maßgabe des Welterwerbs vorgesehen. Dies sind im Einzelnen die folgenden Vermögensarten:

1. Kapitalforderungen gegen Schuldner im Inland;
2. Spareinlagen und Bankguthaben bei Geldinstituten im Inland;
3. Aktien und Anteile an Kapitalgesellschaften, Investmentfonds und offenen Immobilienfonds sowie Geschäftsguthaben bei Genossenschaften im Inland;
4. Ansprüche auf Renten und andere wiederkehrende Leistungen gegen Schuldner im Inland sowie Nießbrauchs- und Nutzungsrechte an Vermögensgegenständen im Inland;
5. Erfindungen und Urheberrechte, die im Inland verwertet werden;
6. Versicherungsansprüche gegen Versicherungsunternehmen im Inland;
7. bewegliche Wirtschaftsgüter, die sich im Inland befinden;
8. Vermögen, dessen Erträge nach § 5 AStG der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliegen (Tz 2.5.0.1 Nr. 9);
9. Vermögen, das nach § 15 AStG dem erweitert beschränkt Steuerpflichtigen zuzurechnen ist (Tz 15.5).

Fraglich ist, ob die Regelung des § 4 AStG mit den **Grundfreiheiten des Unionsrechts** vereinbar ist. Soweit ersichtlich, gibt es hierzu bisher kein anhängiges Verfahren. Ausschlaggebend hierfür dürfte sein, dass bei einer Auswanderung in das EU-Ausland nur selten die Voraussetzungen für eine niedrige Besteuerung vorliegen. Dies galt zumindest so lange, wie viele der Staaten Osteuropas nicht Mitglied der Gemeinschaft waren, die tendenziell durch eher niedrigere Sätze auffallen. Es bleibt abzuwarten, inwieweit hier auf Grund der Erweiterung der Europäischen Union ggfs. in Zukunft entsprechende Verfahren dem EuGH vorgelegt werden.

M.E. ist davon auszugehen, dass ein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot auf Grund der Staatsangehörigkeit nach Art. 18 AEUV (früher: Art. 12 EG-Vertrag) vorliegt. Der Europäische Gerichtshof hatte in seiner Eurowings-Entscheidung<sup>244</sup> eine Ungleichbehandlung als unionsrechtlich problematisch angesehen, weil eine Ungleichbehandlung, die an eine Ansässigkeit anknüpft, nicht durch eine niedrigere Besteuerung im Ausland gerechtfertigt werden kann. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass eine Rechtfertigung dem deutschen Gesetzgeber schon deshalb schwer fallen dürfte, weil der EuGH eine solche Rechtfertigung nur in seltenen Ausnahmefällen zulässt, auch wenn der Gerichtshof in jüngerer Zeit diese Anforderungen zunehmend gelockert hat. Außerdem verlangt er ein striktes Abstellen auf tatsächlich missbräuchliche Tatbestände und die Erfassung ausschließlich von solchen Fällen, die tatsächlich Missbrauchsfälle darstellen.<sup>245</sup> Da aber eine

---

<sup>244</sup> Vom 26.10.1999 – C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Slg. 1999, S. I-07447, BStBl II 1999, 851

<sup>245</sup> Vgl. z.B. EuGH v. 13.3.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Rs. C-524/04, Slg. 2007, S. I-02107, HFR 2007, 611 und insbesondere Tz 55 des EuGH-Urt. v. 12.9.2006, Cadbury Schweppes, Rs.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

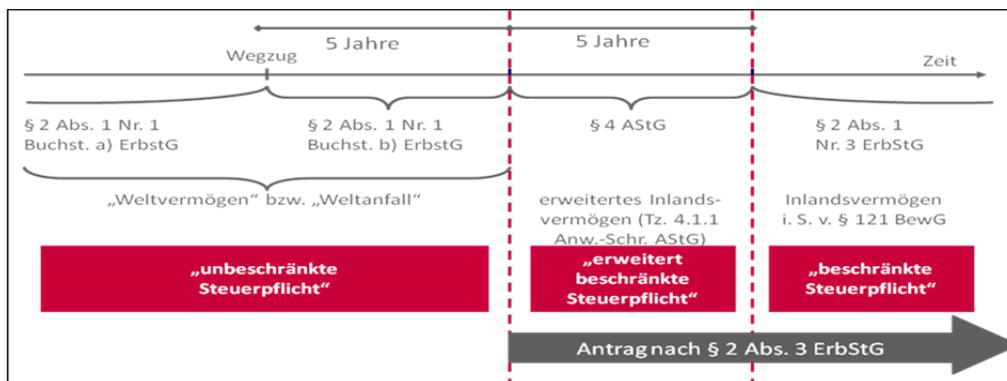
Wohnsitzverlegung in das Ausland keineswegs per se als missbräuchlich angesehen werden kann, ist dies fraglich. Dies wird besonders deutlich, wenn ein unvorhergesehener Tod (z.B. infolge eines Unfalls oder bisher unbekannter schwerer Krankheit) eintritt. Ferner wird auch nicht auf die Höhe der eintretenden Steuerbelastung abgestellt, so dass nicht nur tatsächlich missbräuchliche Gestaltungen erfasst werden. Außerdem wird in vielen Fällen eine tatsächlich höhere Steuerbelastung entstehen als im reinen Inlandsfall. Dies liegt insbesondere daran, dass die als Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgesehene Anrechnung<sup>246</sup> regelmäßig nicht zu einer vollständigen Beseitigung der Mehrbelastung führt, insbesondere wenn es zu Anrechnungsüberhängen kommt. M. E. lässt sich diese Vorschrift daher europarechtlich nicht rechtfertigen.

### Beratungshinweis

Gesondert zu prüfen ist, inwieweit eine **abkommensrechtliche Regelung** möglicherweise der erweitert beschränkten Steuerpflicht entgegen steht und insoweit dem deutschen Besteuerungsrecht Grenzen setzt.

### (7) Zusammenfassung

Wie die vorstehenden Ausführungen gezeigt haben, bestehen bei der Erbschaftsteuer sehr weitgehende Anknüpfungspunkte für eine persönliche Steuerpflicht. Diese Regelungen können sich z.T. überschneiden, da dann die weitergehende Steuerpflicht zur Anwendung kommt. Die folgende Abbildung grenzt diese Steuerpflichten noch einmal ab.



Wird berücksichtigt, dass andere Staaten häufig auch ähnlich weitgehende Anknüpfungspunkte für eine Besteuerung vorsehen, wird deutlich, wie groß die Gefahr einer Doppelbesteuerung ist. Damit rücken die Maßnahmen zur Milderung oder gar Vermeidung der Doppelbesteuerung in das besondere Interesse.

C-196/04,  
S. I-07995, DStR 2006, 1686  
<sup>246</sup> Vgl. hierzu S. 211 ff

### b) Bewertung von ausländischem Vermögen

Mit dem ErbStRG 2009<sup>247</sup> ist die Ungleichbehandlung von In- und Auslandsvermögen beendet worden. Vielmehr erfolgt nunmehr grundsätzlich eine Bewertung zum gemeinen Wert. Die bestehenden Unterschiede beruhen auf verfahrenstechnischen Besonderheiten. So kann insbesondere eine freiere Schätzung erfolgen. Die Wertermittlung ist unselbstständiger Teil der Erbschaftsteuerveranlagung. Hierbei kommt es auf den Bestand und den Wert am Stichtag an. In § 12 Abs. 7 ErbStG wird auf § 31 BewG verwiesen. Nach dessen Abs. 2 sind alle Bestandteile und das gesamte Zubehör des ausländischen Grundbesitzes (mit Ausnahme von Geldforderungen, Wertpapieren und Geldschulden) in den gemeinen Wert einzubeziehen. Das gilt insbesondere bei den im Ausland gelegenen Betrieben der Land- und Forstwirtschaft.

Die Bewertung von **ausländischem Grundbesitz** ist nicht an die Einhaltung der §§ 151 ff, 158 ff. BewG gebunden. Vielmehr erfolgt eine Bewertung nach § 31 BewG. Da hierfür keine Werte gesondert festgestellt werden, ist nicht das Lagefinanzamt für die Wertermittlung zuständig, sondern der Wert wird durch das nach § 35 ErbStG zuständige Finanzamt erfasst. Hierbei können die Bodenrichtwerte durch eine Orientierung an tatsächlich erfolgten Veräußerungen von unbebauten Grundstücken ersetzt werden. Für ausländische Ein- und Zweifamilienhäuser ist ein Vergleichswert zu suchen. Die hierfür erforderlichen Informationen müssen durch Sachverständigengutachten oder durch überprüfbare Angaben des Steuerpflichtigen ersetzt werden.

#### Beratungshinweis

Fraglich war, wie die Kosten für ein solches Gutachten zur Bewertung eines Grundstücks steuerlich zu behandeln sind. Der BFH hat hierzu mit Urteil vom 19.6.2013<sup>248</sup> – allerdings für einen reinen Inlandsfall – entschieden, dass diese Kosten als **Nachlassverbindlichkeit** abzugsfähig seien. Entgegen der Auffassung der FinVerw. sind diese Kosten nicht nach § 10 Abs. 8 ErbStG nicht abzugsfähig. Dies gilt auch, wenn dieses Gutachten dazu dient, einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen und es im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb von Todeswegen erstellt wurde. M. E. muss diese Qualifikation auch für die Kosten zur Bewertung ausländischer Immobilien gelten, sofern diese – wie im Falle spanischer Immobilien – der inländischen Besteuerung unterliegen, ohne dass dem ein erbschaftsteuerliches DBA entgegen steht. Andernfalls erfolgte eine Ungleichbehandlung, die sowohl verfassungs- als auch europarechtlich problematisch wäre. Allerdings dürfte die hiermit verbundene Entlastungswirkung i.d.R. ziemlich gering sein.

Können zur Bewertung keine hinreichend genauen Angaben gemacht werden oder sind diese unbrauchbar, ist der Wert zu schätzen. Einen Anhaltspunkt können dabei die Werte bilden, die in fast allen ausländischen Staaten aus steuerlichen, insbesondere auch aus erbschaftsteuerlichen Gründen für den Grundbesitz ermittelt werden, die dem Steuerpflichtigen auf Grund der ausländischen Besteuerung bereits bekannt sind. Im Falle Spaniens kann der Wert, mit dem die Immobilie für Zwecke der spanischen Vermögensteuer angesetzt wurde, einen Anhaltspunkt bieten. Eine Heranziehung dieser Werte ist insbesondere dann sinnvoll, wenn der Steuerpflichtige eine Anrechnung der ausländischen ErbSt nach § 21 ErbStG vornimmt.

<sup>247</sup> BGBl I 2008, 3018

<sup>248</sup> II R 20/12, BStBl II 2013, 738

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

### Beratungshinweis

Die Pflicht zur Vorlage der im Ausland ermittelten Wertansätze bei der inländischen FinVerw. ergibt sich bereits aus **§ 90 Abs. 2 AO**. Allerdings setzt dies voraus, dass das Finanzamt die Vorlage verlangt. Sie ist weder Teil der allgemeinen Mitwirkungspflichten noch ist sie Voraussetzung für eine Anrechnung der ausländischen ErbSt in Deutschland nach § 21 ErbStG.

Die ausländischen Werte sind – soweit erforderlich – entsprechend des jeweiligen **Umrechnungskurses** vom Tage der Entstehung der Steuerschuld in Euro umzurechnen.<sup>249</sup> Hingegen wird im Schrifttum gefordert, auf den Umrechnungskurs bei Zahlung der ausländischen Steuer abzustellen, weil dadurch die tatsächliche Belastung des Stpfl. bestimmt wird.<sup>250</sup> Unstreitig ist, dass die Umrechnung auf Basis des im Bundesanzeiger veröffentlichten amtlichen Devisenbriefkurses zu erfolgen hat.

Ausländisches **Betriebsvermögen** ist mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 31 Abs. 1 BewG), ohne dass eine gesonderte Feststellung erfolgt (§ 151 Abs. 4 BewG). Im Zweifel wird eine Bewertung – wie im Inlandsfall – mit dem Ertragswertverfahren erfolgen. Schließlich wird ein gedachter Erwerber des Unternehmens bei der Ermittlung seines Kaufpreises auch seine Renditeerwartungen mit berücksichtigen. Allerdings ist auch eine Ermittlung aus zeitnahen Verkaufspreisen, aus dem Substanzwert oder aus dem unter Ertragsgesichtspunkten korrigierten Substanzwert möglich. Eine Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens nach §§ 199 ff BewG ist zulässig (vgl. R B 199.2 ErbStR 2011). Auch hier bestehen erhöhte Mitwirkungspflichten, um die fehlenden Kenntnisse des ErbSt-Finanzamtes über die ausländischen Wertverhältnisse auszugleichen.

### Beratungshinweis

Es empfiehlt sich, ein **Bewertungsgutachten** im Ausland erstellen zu lassen und hierbei auch eine Aussage aufzunehmen, welcher Wert dem ausländischen Vermögen nach Maßgabe der lokalen steuerlichen Bewertungsvorschriften beizumessen wäre. Dies gilt insbesondere, wenn auch diese sich an den Zeitwerten des Vermögens orientieren. Hierbei kann es sich als vorteilhaft erweisen, Gutachter auszuwählen, die ausgewiesene Immobilienmarktexperten oder Unternehmensbewerter sind und keinen steuerlichen Bezug haben. Hingegen könnte etwa die Beauftragung des lokalen Steuerberaters des Mandanten die Frage aufkommen lassen, wie unabhängig dieses Gutachten tatsächlich erstellt wurde.

Erstreckt sich der Gewerbebetrieb auf das **In- und das Ausland**, sind die jeweiligen Teile getrennt zu bewerten. Nur der inländische Teil ist gesondert festzustellen (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 4 BewG). Ggfs. hat eine Bewertung des gesamten Unternehmens zu erfolgen. Der entstehende Betrag ist dann auf das In- und Ausland aufzuteilen. Als mögliche Aufteilungsmaßstäbe kommen hierbei das Verhältnis der Umsätze oder der verarbeiteten Rohstoffe, der Betrag der im Inland oder Ausland gezahlten Löhne und Gehälter, die Höhe der in den jeweiligen Betriebsteilen erzielten Einnahmen oder der Wert des jeweiligen Anlagevermögens in Betracht.

<sup>249</sup> Vgl. BFH v. 19.3.1991 – II R 134/88, BStBl II 1991, 521 und R E 21 Abs. 2 ErbStR 2011, H E 21 ErbStH 2011

<sup>250</sup> Vgl. z.B. *Arlt*, Internationale Erbschaft- und Schenkungsteuerplanung, Herne 2001, 245

### Beratungshinweis

Sind infolge eines **Doppelbesteuerungsabkommens** Teile des ausländischen Vermögens von der deutschen Besteuerung ausgenommen, so braucht die Bewertung des Auslandsvermögens für Zwecke der deutschen ErbSt nicht zu erfolgen. Hiervon unberührt bleibt die Frage nach der Bewertung für eine evtl. ausländische Steuer. Dies gilt speziell für die spanische Erbschaft- und Vermögensteuer.

### c) Anwendung von Begünstigungsvorschriften

#### (1) Betriebsvermögen

Insbesondere durch die **§§ 13a, 13b und 19a ErbStG** werden weitgehende Begünstigungen für Betriebsvermögen gewährt. Diese gelten nach dem Wortlaut des § 13b Abs. 1 ErbStG, auf den auch in § 19a ErbStG Bezug genommen wird, neben inländischem Betriebsvermögen nur für solches in Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes. Hingegen ist entsprechendes Vermögen, das in einem Drittstaat belegen ist, nicht begünstigt. Nach Auffassung des Gesetzgebers ist diese Vorgehensweise als unvermeidliche Konsequenz einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit rechtlich zulässig. Hingegen soll die Kapitalverkehrsfreiheit nicht einschlägig sein, was auch eine Anwendung im Verhältnis zu Drittstaaten erforderlich machen würde.

Der Gesetzgeber sieht folgende Differenzierung vor:<sup>251</sup> Betriebsvermögen ist gem. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG nur begünstigt, wenn es einer Betriebsstätte im Inland oder in einem EU- oder EWR-Staat dient. Hingegen wird bei Kapitalgesellschaften, die sich im Privatvermögen befinden, ausschließlich auf den Sitz oder die Geschäftsleitung abgestellt. Dies hat zur Folge, dass auch inländisches Betriebsstättenvermögen einer in einem Drittstaat ansässigen Kapitalgesellschaft nicht begünstigt ist. Handelt es sich hingegen um eine Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder EU- oder EWR-Ausland, zählt die Beteiligung nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG auch dann vollumfänglich zum begünstigten Vermögen, wenn Betriebsstätten in einem Drittstaat unterhalten werden. Hingegen sind bei Gewerbebetrieben und gewerblichen Personengesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder einem EU- oder EWR-Staat Drittstaaten-Betriebsstätten dienendes Vermögen vollständig von einer Begünstigung ausgeschlossen.

Um die Begünstigungen im Bereich des Betriebsvermögens verfassungsrechtlich rechtfertigen zu können<sup>252</sup>, sind diese an bestimmte Voraussetzungen gebunden. Hierzu zählt insbesondere die Einhaltung der sog. **Lohnsummenregelung** i.H.v. 400 % innerhalb von 5 Jahren bzw. 700 % innerhalb von 7 Jahren der Ausgangslohnsumme. Hierbei erfolgt die Ermittlung dieser Größe in

---

<sup>251</sup> Vgl. hierzu auch *Demuth*, Auslandsvermögen im Erbschaftsteuerrecht – ein Überblick, KÖSDI, 18025 ff, 18027

<sup>252</sup> Vgl. BFH v. 5.10.2011 – II R 9/11, BStBl II 2012, 29 ff. Vgl. hierzu z.B. *Crezelius*, Verfassungswidrigkeit des reformierten Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes, ZEV 2012, 1 ff; *Theilacker*, Ist die Steuerver-schonung nach §§ 13a, 13b ErbStG ganz oder teilweise verfassungswidrig, BWNotZ 2012, 2 ff. sowie *Meincke*, Ist das ErbStG in seinem Kern verfassungswidrig? – Zum Vorlagebeschluss des BFH an das BVerfG, ZEV 2013, 1 ff

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

gleicher Weise zur Bestimmung des Ausgangswertes wie bei der Frage, ob die geforderte Grenze eingehalten wurde.

Bei der Ermittlung der Lohnsumme ist auch **Beteiligungsbesitz im EU- oder EWR-Ausland** mit einzubeziehen. Folglich sind die dort gezahlten Löhne mit zu berücksichtigen. Eine Obergesellschaft im EU-Raum ist bereits nach § 13a Abs. 1 ErbStG durch Verweis auf § 13b ErbStG erfasst. Im Ergebnis führt damit die Verlagerung von Arbeitsplätzen in das EU- bzw. EWR-Ausland nicht zu einer Verringerung der Lohnsumme, wenn einmal davon abgesehen wird, dass in diesen Ländern möglicherweise tatsächlich geringere Löhne gezahlt werden.

### Beispiel

Eine Kapitalgesellschaft, deren Anteile im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen wurden, verlagert zwei Jahre nach der Schenkung die Fertigung aus einer strukturschwachen Region Deutschlands in die Schweiz, weil nicht genügend geeignete Fachkräfte gewonnen werden konnten.<sup>253</sup> In der Schweiz müssen deutlich höhere Löhne gezahlt werden. Für Zwecke der Lohnsummenermittlung scheiden diese jedoch insgesamt aus der Ermittlung aus, weil die Schweiz ein Drittstaat ist. Hingegen wäre z.B. eine Verlagerung in das Königreich Spanien insoweit unproblematisch.

Gemäß § 13a Abs. 7 ErbStG liegt die **Nachweispflicht** für die Ermittlung der Lohnsumme beim Steuerpflichtigen. Hierbei wird regelmäßig auf die für steuerliche Zwecke erstellten Unterlagen zurückzugreifen sein. Dies gilt speziell für den in der GuV ausgewiesenen Lohnaufwand (R E 13 a.4 Abs. 9 Satz 1 ErbStR 2011). Eine Währungsumrechnung wird zum Stichtag der Steuerentstehung erfolgen (R E 13 a.4 Abs. 9 Satz 2 ErbStR 2011: maßgebend ist der Umsatzsteuerwechselkurs; m. E. ist dies bei starken Schwankungen bedenklich).

### (2) Zu Wohnzwecken vermietete Immobilien (§ 13c ErbStG)

Eine weitere Begünstigung enthält **§ 13c ErbStG** für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke. Danach ist vorgesehen, dass die begünstigten Grundstücke mit 90 % ihres Wertes anzusetzen sind. Folglich bleiben die übrigen 10 % steuerfrei.<sup>254</sup> Korrespondierend mit der Begünstigung dürfen auch Schulden und Lasten im Zusammenhang mit der begünstigten Immobilie nur i. H. v. 90 % abgezogen werden.<sup>255</sup> Erfolgt eine Weiterübertragung der erworbenen Immobilie auf einen Dritten nach § 13c Abs. 2 ErbStG kann der Erwerber, dem die Verschonung nicht gewährt wird, Schulden und Lasten in vollem Umfang abziehen.

#### Beratungshinweis

Wird die Immobilie **auf einen Dritten** (z.B. den Begünstigten aus einem Vermächtnis) übertragen, steht demjenigen die Begünstigung zu, der das zu Wohnzwecken vermietete Grundstück letztendlich erwirbt.

<sup>253</sup> Vgl. zu möglichen ertragsteuerlichen Auswirkungen *Kaminski*, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG-DBA, § 1 AStG Rz 723 ff. (Januar 2011), m.w.N.

<sup>254</sup> Die Inanspruchnahme dieser Regelung ist zwingend. Der Steuerpflichtige hat insoweit kein Wahlrecht.

<sup>255</sup> Vgl. § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Anders als bei unternehmerischen Vermögen ist eine Tarifiermäßigung nach § 19a ErbStG in diesen Fällen nicht vorgesehen. Allerdings sieht § 28 Abs. 3 ErbStG auf Antrag eine **Stundungsmöglichkeit** für die Steuer vor, die auf den nichtbefreiten Teil des Erwerbs entfällt.<sup>256</sup> Bei einem Erwerb von Todes wegen ist die Stundung zinslos zu gewähren. Unter diese Regelung fallen für zu Wohnzwecken vermietete bebaute Grundstücke. Voraussetzung hierfür ist, dass die Vermietung zum Zeitpunkt der Entstehung der ErbSt bestand.<sup>257</sup> Hierbei gilt – wie üblich bei der ErbSt – das strenge Stichtagsprinzip. Die Verschonung wird sowohl beim **Erwerb von Todes wegen** als auch beim **Erwerb unter Lebenden** gewährt. Darüber hinaus gilt die Verschonung auch bei der **Erbersatzsteuer** von inländischen Familienstiftungen.<sup>258</sup>

### Beratungshinweis

Auf Grund dieser Voraussetzungen scheidet eine Begünstigung von **ausschließlich selbst-genutzten** bebauten Grundstücken aus.

Die Finanzverwaltung vertritt für gemischt genutzte Grundstücke (z.B. bei Wohn- und Geschäftshäusern) die Auffassung, dass eine Begünstigung insoweit erfolgt, wie eine tatsächliche Vermietung zu Wohnzwecken erfolgt.<sup>259</sup> Dies steht in Übereinstimmung mit der Gesetzesbegründung.<sup>260</sup> Die Aufteilung der Verschonung erfolgt in diesem Fall entsprechend dem Verhältnis der Wohn- und Nutzfläche und nicht nach dem Verhältnis der Mieteinnahmen.<sup>261</sup> Soweit ersichtlich, wird im Schrifttum einhellig davon ausgegangen, dass auch eine Ferien- oder Wochenendwohnung, die nur vorübergehend bzw. von wechselnden Personen bewohnt wird, begünstigt ist.<sup>262</sup>

### Beratungshinweis

Fraglich ist, wie in den Fällen der gemischten Nutzung die **Aufteilung** zu erfolgen hat. Hierfür kann nicht auf die Fläche abgestellt werden, sondern es muss eine zeitliche Differenzierung erfolgen, weil es darauf ankommen soll, ob eine Vermietung beabsichtigt ist.<sup>263</sup> Daher ist davon auszugehen, dass eine Begünstigung zumindest in den Fällen erfolgt, in denen eine völlig untergeordnete private Nutzung von zwei bis drei Wochen erfolgt. Soweit ersichtlich, wird dieses Thema weder von der Finanzverwaltung noch von der Kommentierung aufgegriffen.<sup>264</sup>

Nach § 13c Abs. 3 Nr. 2 fallen hierunter jedoch lediglich bebaute Grundstücke oder Grundstücksteile, die im Inland, in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums belegen sind. Folglich sind zwar spanische Immobilien grundsätzlich begünstigt, nicht aber solche, die in Drittstaaten belegen sind.

<sup>256</sup> Diese Stundungsmöglichkeit kann auch für selbstgenutzte Immobilien genutzt werden. Die maximale Dauer beträgt 10 Jahre.

<sup>257</sup> Vgl. Abschn. 36 Abs. 2 Gleichlautende Ländererlasse v. 25.6.2009, u.a. Nds. FinMin – S 3715 – 14 – 351, BStBl I 2009, 713

<sup>258</sup> Vgl. § 13c Abs. 4 ErbStG

<sup>259</sup> Vgl. R E 13c Abs. 3 Satz 5 – 8 ErbStR 2011

<sup>260</sup> Vgl. BR-Drucks. 4/08, 58 = BT-Drucks. 16/7918, 36

<sup>261</sup> H E 13c ErbStR 2011 „Aufteilung des Grundbesitzwerts“

<sup>262</sup> Vgl. z.B. *Wachter*, in: Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 4. Aufl., Freiburg 2012, § 13c Rz 16

<sup>263</sup> Vgl. *Meincke*, ErbStG, § 13c Rz 3, 16. Aufl., München 2012, unter Hinweis auf das Beispiel zum zufälligen Leerstand zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer in R E 13c Abs. 3 ErbStR

<sup>264</sup> Dieses Problem stellt sich in gleicher Weise für teilweise eigengenutzte Ferienimmobilien im Inland. Für eine Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Immobilien gibt es m.E. weder eine Rechtfertigung noch eine Veranlassung.

### Beratungshinweis

Der Mietvertrag muss nicht dem entsprechen, was zwischen fremden Dritten üblich ist. Auf die ertragsteuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses kommt es insoweit nicht an. Im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ist ein **Fremdvergleich nicht entscheidend**.<sup>265</sup> Folglich kommt es nicht darauf an, ob die Miete fremdüblich war. Allerdings darf **keine Unentgeltlichkeit** vorliegen, weil sonst von einer Leihe (§§ 598 ff. BGB) und nicht von einem Mietverhältnis auszugehen ist. Nach § 535 Abs. 2 BGB ist die Zahlung der Miete Hauptpflicht des Mieters. Daher sollten nicht nur symbolische Mietzinsen vereinbart werden und deren Charakter als Gegenleistung für die Nutzung der Immobilie klar zum Ausdruck kommen.

Eine Begünstigung durch § 13c ErbStG scheidet aus, wenn die vermietete Immobilie zu einem Betriebsvermögen oder begünstigtem Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gehört.<sup>266</sup> Diese Regelung ist wohl dahingehend auszulegen, dass eine tatsächliche Begünstigung erfolgen muss, weil nur in diesen Fällen die angestrebte Vermeidung einer doppelten Begünstigung eine sachliche Rechtfertigung hat.

### Beispiel

Der deutsche Steuerpflichtige D hat im Jahre 1980 eine Finca in der Nähe von Artà gekauft. Nachdem er diese zunächst mehrere Jahre ausschließlich für eigene Ferienzwecke genutzt hat, erlahmt das Interesse an einer dauerhaften Nutzung sowohl bei D, als auch bei den übrigen Familienangehörigen. Deshalb wird 2005 die Entscheidung getroffen, die Immobilie dauerhaft an den fremden Dritten F zu vermieten. Im August 2013 verstirbt der D. Die Erben, die die Immobilie erhalten, können den Abschlag nach § 13c ErbStG vornehmen.

Variation: Der D hat die Immobilie nicht dauerhaft vermietet, sondern eine Agentur mit der Bewerbung und Verwaltung beauftragt. Hierbei steht die Immobilie in den ersten beiden Wochen im Mai und im September dem D zur Nutzung zur Verfügung, so dass in dieser Zeit keine Belegung durch „Fremdgäste“ erfolgen kann. Im Übrigen kann D die Immobilie nutzen, sofern die Agentur keine Mieter gefunden hat. Hierzu hat sie sich verpflichtet, dem D jeweils anzuzeigen, inwieweit eine Vermietung erfolgt ist. Fraglich ist, ob eine Berufung auf § 13c ErbStG erfolgen kann. Dies wird m. E. zumindest in den Fällen zu verneinen sein, wenn während einer nicht erfolgten Fremdvermietung eine Nutzung durch den Eigentümer erfolgt.

### (3) Zuwendung eines Familienwohnheims zwischen Ehegatten

Durch § 13 Abs. 1 Nrn. 4a, 4b und 4c ErbStG wird unter bestimmten Voraussetzungen die Übertragung des Familienwohnheims zwischen Ehegatten von der ErbSt befreit. Der BFH<sup>267</sup> musste sich mit der Frage beschäftigen, ob hierunter auch Fälle zu fassen sind, in denen die Übertragung einer Ferienimmobilie erfolgt. Nach Auffassung des Senats müsse die Befreiung für den selbstgenutzten Familienwohnsitz eng ausgelegt werden. Schließlich erfolge weder eine Begrenzung der Zahl noch des Werts der übertragbaren Immobilien. Deshalb sei eine Beschränkung der

<sup>265</sup> Vgl. im Zusammenhang mit § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG a. F. grundlegend BFH v. 25.10.1995 – II R 45/92, BStBl II 1996, 11

<sup>266</sup> Vgl. § 13c Abs. 3 Nr. 3 ErbStG

<sup>267</sup> Vgl. 18.7.2013 – II R 35/11, BStBl II 2013, 1051

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Vergünstigung auf Immobilien, die den Mittelpunkt des familiären Lebens der Eheleute bilden, geboten. Hierfür spreche auch der verfassungsrechtliche Grundsatz der Gleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 GG). Der grundgesetzlich gebotene Schutz der Familie (Art. 6 Abs. 1 GG) schließe es nicht aus, Vermögensübertragungen zwischen Ehegatten zu besteuern.

### d) Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Wie auch bei der Einkommensteuer ist zwischen unilateralen und bilateralen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu unterscheiden. Dabei kennt das deutsche Recht als unilaterale Maßnahme nur die Anrechnungsmethode. Im Bereich des Abkommensrechts ist zu beachten, dass die Bundesrepublik Deutschland nur vergleichsweise wenige Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer abgeschlossen hat.<sup>268</sup> Ferner ist die Bedeutung des OECD-Musterabkommens zur Erbschaftsteuer sehr gering, so dass zwischen den jeweiligen Abkommen erhebliche Unterschiede bestehen.<sup>269</sup> Dies hat zur Folge, dass es bei grenzüberschreitenden Sachverhalten häufig zu einer höheren Belastung als bei reinen Inlandsfällen kommt, weil die Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht das angestrebte Ziel erreichen.

#### (1) Unilaterale Maßnahmen

##### (a) Voraussetzungen

Das deutsche ErbStG kennt als unilaterale Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ausschließlich die **Anrechnungsmethode**, die in § 21 ErbStG geregelt ist. Hingegen sieht das Gesetz keine Abzugsmethode – wie dies in § 34c Abs. 2 und 3 EStG der Fall ist – als Alternative vor. Hieraus folgt, dass für eine Anrechnung gem. § 21 ErbStG nur noch die allgemeinen Möglichkeiten zum Erlass der Steuer im Billigkeitswege<sup>270</sup> verbleiben, wenn deren Voraussetzungen erfüllt sind. Zugleich wird deutlich, wie wichtig es ist, die Tatbestandsvoraussetzungen für die Anwendung dieser Methode zu erfüllen, weil es ansonsten zu einer ungemilderten Doppelbesteuerung käme.

---

<sup>268</sup> Vgl. zum aktuellen Stand der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen das BMF-Schr. v. 22.1.2014 – IV B 2-S 1301/07/10017-05, 2014/iiu0061052, BStBl I 2014, 171

<sup>269</sup> Allerdings beruht das DBA mit Frankreich auf dieser Grundlage. Vgl. hierzu z.B. *Jülicher*, Das neue DBA Frankreich-Deutschland zur Erbschaft- und Schenkungsteuer, IStR 2007, 85 ff; *Jülicher*, Inkrafttreten des deutsch-französischen Doppelbesteuerungsabkommens zur Erbschaft- und Schenkungsteuer: Entlastung versus ungewohnte Besonderheiten, SAM 2009, 220 ff; *Czakert*, Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuer DBA zwischen Deutschland und Frankreich, IStR 2007, 281 ff; *Gottschalk*, Frankreich: Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland zur Erbschaft- und Schenkungsteuer, ZEV 2007, 217 ff; v. *Oertzen/ Schienke*, Die Besteuerung deutsch-französischer Erbfälle nach Inkrafttreten des ErbSt-DBA zwischen Deutschland und Frankreich, ZEV 2007, 406 ff; *Schulz/Werz*, Erbschaft-/Schenkungssteuer bei deutsch-französischen Sachverhalten – Neues DBA und typische Fallkonstellationen, ErbStB 2007, 213 ff; *Kimberger*, Vermögen links oder rechts des Rheins? – Hinweise zum estate planning im Hinblick auf das bevorstehende DBA mit Frankreich, ErbStB 2008, 300 ff; *Bisle*, Neues Erbschaft- und Schenkungssteuer-DBA mit Frankreich, IWB 2009, 813 ff; *Rosner*, Erbschaft und Schenkung von Grundvermögen in Frankreich nach dem DBA-Frankreich, IStR 2012, 252 ff. und *Milatz/Bockhoff*, Steuerliche Vorteile bei der Übertragung kreditfinanzierter Immobilien in deutsch-französischen Erb- bzw. Schenkungsfällen, ZEV 2012, 187 ff

<sup>270</sup> Etwa nach § 163 AO als abweichende Festsetzung der ErbSt aus Billigkeitsgründen oder nach § 227 AO als Erlass zur Vermeidung unbilliger Härten.

### Beratungshinweis

Der BFH hat mit Urteil vom 19.6.2013<sup>271</sup> erneut betont, dass die Anwendung von **Billigkeitsmaßnahmen geboten sein kann**, wenn eine erbschaftsteuerliche Doppelbesteuerung zu einer übermäßigen, konfiskatorischen Steuerbelastung führt. Im Urteilsfall ging es um ausländisches Kapitalvermögen, das nach § 121 Nr. 7 oder 8 BewG nach deutschem Verständnis nicht als ausländisches Vermögen galt und deshalb im Ausland nicht hätte besteuert werden dürfen. Im Privatvermögen gehaltene Forderungen von Inländern gegen ausländische Schuldner gehören danach nur dann zum Auslandsvermögen in diesem Sinn, wenn die Voraussetzungen des § 121 Nr. 7 oder 8 BewG sinngemäß erfüllt sind, wenn also beispielsweise die Forderung durch ausländischen Grundbesitz unmittelbar oder mittelbar gesichert ist. Private Guthaben von Inländern bei ausländischen Banken rechnen danach nicht zum Auslandsvermögen.<sup>272</sup>

Gleichwohl erfolgte dort eine Besteuerung und die Anrechnung nach § 21 ErbStG scheiterte am nicht erfüllten § 121 BewG. Dies führte im Ergebnis zu einer Steuerbelastung von insgesamt rd. 75,7 %.<sup>273</sup> Der BFH sieht hierin weder einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, die aktive und passive Dienstleistungsfreiheit und die allgemeine persönliche Freizügigkeit, gegen das Grundrecht auf Eigentum (Art. 14 GG) oder die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) noch gegen das 1. Zusatzprotokoll zur Europäischen Menschenrechtskonvention. M.E. ist dies ein wenig überzeugendes Ergebnis, weil eine übermäßige Besteuerung – die in den erbschaftsteuerlichen Regelungen der Mitgliedstaaten angelegt ist – nur durch Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall ausgeglichen werden können.

Die Anwendung von § 21 ErbStG ist im Einzelnen von den folgenden **Tatbestandsvoraussetzungen** abhängig:

- Es muss die **Inländereigenschaft** vorliegen. Dies ist dann der Fall, wenn eine unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG des Erblassers, des Schenkers oder des Erwerbers zum Zeitpunkt des Erwerbes besteht. Hierbei ist zu beachten, dass auch die Fälle des § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b) ErbStG ausreichend sind, um – sofern die übrigen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind – die Möglichkeit zur Anrechnung zu eröffnen. Außerdem besteht diese Möglichkeit, wenn ein Antrag nach § 2 Abs. 3 ErbStG gestellt wird.
- Es darf nicht bereits auf Grund der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu einer Beseitigung der Doppelbesteuerung kommen.<sup>274</sup> Ist dies der Fall, besteht für eine weitere Entlastungsmaßnahme keine Veranlassung. Hieraus folgt jedoch zugleich, dass wenn ein DBA nur den Fall der Erbschaften erfasst, nicht aber den der Schenkungen, dass dann – trotz grundsätzlichen Vorliegens eines DBA – eine Anwendung von § 21 ErbStG erfolgen kann. Ferner kann im DBA ein Verweis auf die innerstaatlichen

<sup>271</sup> II R 10/12, BStBl II 2013, 746. Gegen dieses Urteil ist unter dem Az. 1 BvR 2488/13 Verfassungsbeschwerde anhängig.

<sup>272</sup> Vgl. BFH v. 16.1.2008 – II R 45/05, BStBl II 2008, 623

<sup>273</sup> Dieser Betrag ergibt sich aus einem steuerpflichtigen Erwerb von 815.790 DM und einer französischen ErbSt von 383.237 DM sowie einer deutschen von 234.697 DM. Dies führt zu einer Gesamtsteuerbelastung i.H.v. 617.934 DM. Vgl. hierzu auch die Entscheidung des FG Baden-Württemberg v. 21.12.2011 – 7 K 1935/10, EFG 2012, 1290. Zur Beseitigung der Doppelbesteuerung schlug das Bundesministerium der Finanzen einen Teilerlass der deutschen Erbschaftsteuer vor. Daraufhin erließ das FA der Klägerin durch Verwaltungsakt vom 23.4.2007 Erbschaftsteuer i.H.v. 40.559,25 Euro. Dies hätte die Steuerbelastung dann auf rd. 66 % verringert.

<sup>274</sup> Vgl. hierzu S. 225

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Anrechnungsvorschriften enthalten sein, so dass aus diesem Grund § 21 ErbStG anwendbar ist bzw. hierdurch der Rahmen für die maximal mögliche Anrechnung vorgegeben wird.

- Ferner setzt § 21 ErbStG das **Vorliegen von Auslandsvermögen** voraus. Hierbei ist zwischen zwei unterschiedlichen Fallgruppen zu differenzieren:
  - War der Erblasser bzw. Schenker Inländer, so gilt als Auslandsvermögen das Vermögen nach § 121 BewG, das auf einen ausländischen Staat entfällt sowie hieran bestehende Nutzungsentgelte.
  - War der Erblasser bzw. Schenker kein Inländer, so umfasst das Auslandsvermögen das gesamte Vermögen (und Nutzungsrechte hieran) mit Ausnahme des in § 121 BewG genannten Inlandsvermögens. Dies führt im Ergebnis zu einem größeren Anrechnungshöchstbetrag, weil ein höherer Wert für das ausländische Vermögen aus diesem Staat angesetzt werden kann.

Die sich hieraus ergebenden Unterschiede fasst die folgende Abbildung nochmals zusammen.

	Inländer	Kein Inländer
Inländischer Gewerbebetrieb	Nein	Nein
Beteiligung an inl. KapGes (≥ 10 %)	Nein	Nein
Darlehensforderung, gesichert durch inländisches Grundstück	Nein	Nein
Ungesicherte Darlehensforderung gegen Inländer	Nein	Ja
Inländisches Kontoguthaben	Nein	Ja
Ausländische Wertpapiere	Nein	Ja
Beteiligung an inl. KapGes (< 10 %)	Nein	Ja
Kontoguthaben im Ausland	Nein	Ja
LuF-Betrieb im Ausland	Ja	Ja
Anteile an ausländischen geschlossenen Immobilienfonds	Ja	Ja

- Es muss eine Besteuerung des **Vermögens** durch eine ausländische Steuer erfolgen, das **auch der deutschen ErbSt unterliegt**. Hierbei kommt es nicht darauf an, ob der konkrete Wert im Ausland tatsächlich der Besteuerung unterlag, vielmehr ist die **Besteuerung dem Grunde** nach ausreichend. Hier können z.B. abweichende Berücksichtigungen von Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit dem Vermögenswert dazu führen, dass einzelne Vermögenswerte insoweit nicht der Besteuerung unterliegen, gleichwohl aber im Ausland eine Steuerbelastung eintritt.<sup>275</sup> Entscheidend ist auch nicht, ob diese Steuer vom Erblasser oder Erben bzw. vom Schenker oder vom Beschenkten beglichen wird.

---

<sup>275</sup> Zwar ergeben sich hieraus Auswirkungen auf die Höhe der maximal anrechenbaren ausländischen Steuer, jedoch wird dadurch die Anrechnung dem Grunde nach nicht in Frage gestellt.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Ausschlaggebend ist eine **wirtschaftliche Belastung** in der Form einer Verringerung des Vermögenszuflusses. Auf die Steuerschuldnerschaft kommt es insoweit nicht an.

- Die ausländische Steuer muss der **deutschen ErbSt entsprechen**. Unerheblich ist, ob es sich um eine ausländische Bundes- oder andere Steuer (z.B. Landes- oder Kantonalsteuer) handelt. Entscheidend ist, dass die Steuer durch den Tod einer Person ausgelöst wird und den Nachlass dieser Person bzw. dessen Übergang erfasst. Nicht entscheidend ist, ob es sich um eine Erbanfall- oder um eine Nachlasssteuer handelt. Allerdings hat der Bundesfinanzhof für die kanadische Capital Gains Tax entschieden, dass diese nicht der deutschen Erbschaftsteuer entspreche und deshalb eine Anrechnung ausscheide.<sup>276</sup> Ursächlich hierfür ist, dass diese Steuer eine Art Veräußerungsgewinnbesteuerung vorsieht. Zwar ließ der BFH den Abzug der kanadischen Steuer als Nachlassverbindlichkeit zu, doch führt dies zu einer deutlich geringeren Entlastung als die Anrechnung. Ausschlaggebend hierfür ist, dass ein Abzug von der Bemessungsgrundlage erfolgt und nicht von der Steuerzahllast.
- Die ausländische Steuer ist durch amtlichen Bescheid **bestandskräftig festgesetzt** und zu Lasten des Nachlasses **getilgt** worden und unterliegt **keinem Ermäßigungsanspruch** mehr. Hierbei kommt es nicht darauf an, ob die Steuer vom Steuerpflichtigen oder einem Dritten getilgt wurde, sofern der Steuerpflichtige durch die Steuer wirtschaftlich belastet ist.
- Die deutsche Steuer entsteht **innerhalb von 5 Jahren** seit dem Zeitpunkt des Entstehens der ausländischen ErbSt. Ist dies nicht der Fall, scheidet die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche ErbSt aus.

### (b) Anrechnungshöchstbetrag

Sind die oben genannten Voraussetzungen erfüllt, kann zwar grundsätzlich eine Anrechnung erfolgen. Allerdings wird diese nicht nur durch die Höhe der im Ausland tatsächlich bezahlten Steuer begrenzt, sondern auch durch einen besonderen **Anrechnungshöchstbetrag**. Dieser ergibt sich gem. § 21 Abs. 1 ErbStG wie folgt:

Anrechnungshöchstbetrag = deutsche Erbschaftsteuer \*

$$\frac{\text{Steuerpflichtiges Auslandsvermögen in einem Staat}}{\text{Steuerpflichtiger Gesamtwert}}$$

#### Beratungshinweis

Aus dieser Formel folgt einerseits, dass eine Berücksichtigung einer ausländischen ErbSt im Inland nur erfolgen kann, wenn im Inland **überhaupt eine Belastung** mit ErbSt eintritt. Andererseits scheidet die Erstattung einer höheren ausländischen ErbSt durch die inländische Fin-Verw. aus. Der Stpfl. wird damit – wirtschaftlich betrachtet – **immer mit der jeweils höheren Steuer** belastet.

<sup>276</sup> Vgl. BFH-Urt. v. 26.4.1995 – II R 13/92, BStBl II 1995, 540

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Bei der Ermittlung des Werts des Auslandsvermögens für die Bestimmung des Anrechnungshöchstbetrages sind **deutsche Bewertungsvorschriften** anzuwenden. Hieraus folgt, dass die Bewertung durch den ausländischen Staat oder evtl. Steuerbefreiungen für Zwecke der deutschen Besteuerung grundsätzlich keine Bedeutung haben; ggfs. Können diese Werte jedoch genutzt werden, wenn das ausländische Recht auch eine Bewertung mit dem Verkehrswert verlangt.

Hierbei hat eine staatenbezogene Betrachtung zu erfolgen, eine sog. **per country limitation**. Folglich können Anrechnungsüberhänge in einem Staat nicht mit geringeren Anrechnungsbeträgen in einem anderen Staat ausgeglichen werden. Vielmehr kommt es dadurch insgesamt zu einer höheren steuerlichen Belastung, weil die Anrechnungsüberhänge verfallen. Zwar könnte als Gestaltungsmöglichkeit darüber nachgedacht werden, gezielt Vermögen so zu investieren, dass die Anrechnungsüberhänge möglichst vermieden werden, doch würde dies voraussetzen, dass sich sowohl der Zeitpunkt des Entstehens der Steuer genau prognostizieren lässt, als auch dass eine exakte Berechnung der Werte erfolgen kann. Dies ist häufig – insbesondere bei einer an Zeitwerten ausgerichteten Bewertung – nicht der Fall.

### Beispiel

Ein inländischer Erblasser hinterlässt seiner Ehefrau einen steuerbaren Gesamterwerb von 2 Mio. Euro, davon 1,3 Mio. Euro steuerbares inländisches Vermögen, 300.000 Euro steuerbares Auslandsvermögen in Staat A und 400.000 Euro in Staat B. Staat A erhebt eine Steuer von umgerechnet 100.000 Euro, Staat B von 10.000 Euro.

Zunächst ist die inländische ErbSt ohne Anrechnung zu ermitteln, weil sie den Ausgangspunkt für die Bestimmung des Anrechnungshöchstbetrages bildet. Dieser ergibt sich wie folgt:

Steuerpflichtiger Erwerb (Weltvermögensprinzip)	2.000.000 Euro
./. Persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)	500.000 Euro
./. Versorgungsfreibetrag (§ 17 Abs. 1 ErbStG)	256.000 Euro
= Steuerpflichtiger Erwerb	1.244.000 Euro
→ Steuersatz 19 %	
→ Deutsche Erbschaftsteuer:	236.360 Euro

Um die Anrechnung vornehmen zu können, muss nun – getrennt für Staat A und B – der Anrechnungshöchstbetrag bestimmt werden. Dies geschieht nach Maßgabe der oben genannten Formel, nach der die deutsche Erbschaftsteuer ins Verhältnis des ausländischen Vermögens zum gesamten Vermögen gesetzt wird. Hieraus ergeben sich die folgenden Werte:

für Staat A:  $236.360 * 300.000 / 2.000.000 = 35.454$  Euro,  
für Staat B:  $236.360 * 400.000 / 2.000.000 = 47.272$  Euro.

Allerdings ist die tatsächlich im Ausland gezahlte Steuer als weitere Obergrenze zu beachten. Diese ist im Beispielfall in Staat A höher (100.000 Euro). Jedoch wird in Staat B lediglich eine Steuer von 10.000 Euro erhoben, so dass in diesem Fall eine vollständige Ausschöpfung der nach nationalem Recht möglichen Anrechnung nicht erfolgen kann. Im Ergebnis kann nur ein Betrag von insgesamt 45.454 Euro angerechnet werden, obwohl im Ausland insgesamt eine Steuerbelastung von 110.000 Euro getragen werden musste. Damit verbleibt eine inländische ErbSt-Schuld i.H.v. 190.906 Euro.

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Wie das Beispiel verdeutlicht, führt die Anrechnungsmethode nicht zu einer vollständigen Vermeidung der Doppelbesteuerung – unabhängig davon, dass diese Methode schon vom Ansatz her bewirkt, dass **immer die Steuerbelastung des jeweils höher besteuerten Staates** zur Anwendung kommt. Gerade die vielfältigen Anknüpfungspunkte und die damit möglicherweise ausgelösten Steuerpflichten haben zur Folge, dass die auf einzelne Länder bezogene Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages i.R.d. per country-limitation dazu führt, dass sich die Gefahr von Anrechnungshöchstbeträgen weiter erhöht.

Das Beispiel verdeutlicht die entstehenden Mehrbelastungen. Fraglich war, ob dies innerhalb der Europäischen Union mit den **Grundfreiheiten des AEUV** zu vereinbaren ist oder ob eine vollständige Anrechnung zu erfolgen hat. Diese Frage ist inzwischen durch den **EuGH** beantwortet worden. In der **Rs. Block**<sup>277</sup> musste für einen Fall im Verhältnis zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Spanien entschieden werden: Das Königreich Spanien erhob als Quellenstaat eines Teils des im Wege des Erbgangs übertragenen Vermögens eine Steuer, die höher war als die im Ansässigkeitsstaat Deutschland auf das Weltvermögen zu zahlende ErbSt. Fraglich war, ob in Deutschland eine Anrechnung der spanischen ErbSt zu erfolgen habe, auch wenn es sich nicht um ausländisches Vermögen i.S.v. § 121 BewG handelte und ob Deutschland die die deutsche Steuer übersteigende spanische Steuer erstatten muss. Der EuGH hat dies verneint.<sup>278</sup>

Nach mittlerweile gefestigter Rechtsprechung des EuGH<sup>279</sup> lässt sich im Hinblick auf die Anwendung der Steuervorschriften des Mitgliedstaats, in dem die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz hat, die Situation eines dividendenbeziehenden Anteilseigners, der in diesem Mitgliedstaat ansässig ist, nicht mit der eines dividendenbeziehenden Anteilseigners, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, vergleichen. Sind nämlich die dividendenausschüttende Gesellschaft und der dividendenbeziehende Anteilseigner nicht im selben Mitgliedstaat ansässig, so befindet sich der Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft, d.h. der Einkunftsquelle, in Bezug auf die Vermeidung oder Abschwächung der Doppelbesteuerung nicht in der gleichen Lage wie der Mitgliedstaat, in dem der dividendenbeziehende Anteilseigner ansässig ist. Deshalb lässt sich nach Auffassung des EuGH<sup>280</sup> vom Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft nicht verlangen, dass er in derartigen Situationen Abhilfe schafft. Andernfalls würde diesem Staat sein Recht zur Besteuerung eines Einkommens oder Vermögens entzogen, das durch eine in seinem Hoheitsgebiet ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit erzielt wurde. Diese Betrachtungsweise des EuGH geht Hand in Hand damit, dass nach dessen ebenfalls gefestigter Rechtsprechung „in Ermangelung gemeinschaftlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen die Mitgliedstaaten dafür zuständig bleiben, die Kriterien für die Besteuerung des Einkommens und des Vermögens festzulegen, um die Doppelbesteuerung gegebenenfalls im Vertragswege zu beseitigen“.<sup>281</sup>

---

<sup>277</sup> Vgl. EuGH v. 12.2.2009 – C-67/08, Margarete Block, IStR 2008, 373 ff, BFH/NV 2009, 677

<sup>278</sup> Vgl. zu einer eingehenden Analyse z.B. *Hellwege*, Nichtanrechnung spanischer ErbSt auf Kapitalforderungen – Kein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht, ErbStB 2009, 252; *Kofler/Metzler*, in: Block: Kein Verbot der juristischen Doppelbesteuerung im Binnenmarkt, ÖStZ 2009, 219

<sup>279</sup> Vgl. z.B. Urt. v. 12.12.2006 – C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Slg. 2006, I-11673, HFR 2007, 295 Rz 52 ff, 57 f., m.w.N.

<sup>280</sup> Vgl. z.B. Urt. v. 12.12.2006 – C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Slg. 2006, I-11673, HFR 2007, 295 Rz 59

<sup>281</sup> Urt. v. 3.10.2006 – C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, Slg. 2006, I-9461, BStBl II 2007, 352 Rz 54, Slg. 2006, I-11673, Rz 52; Urt. v. 18.7.2007 – C-231/05, Oy AA, Slg. 2007, I-6373, DStRE 2008,

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Danach ist davon auszugehen, dass der EuGH – „beim derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts“ – **nicht** dazu bereit ist, eine **Pflicht zur grenzüberschreitenden Anrechnung** aus dem AEUV zu entnehmen. Hierbei zeichnet sich in der jüngeren Rechtsprechung eine deutliche Tendenz ab, den nationalen Gesetzgebern größere Gestaltungsspielräume zu geben und steuerliche Mehrbelastungen zu tolerieren.

### Beratungshinweis

Hieraus resultiert die Notwendigkeit, i.R.d. Möglichen mit Hilfe von **Gestaltungsansätzen** zu einer Besteuerung zu gelangen, die die negativen Auswirkungen einer Doppelbesteuerung möglichst vermeidet. Hierbei kommt insbesondere der Ausgestaltung des Auslandsengagements besondere Bedeutung zu, weil damit die Grundlage für die zu ziehenden steuerlichen Konsequenzen gelegt wird.

Diese Diskussion hat durch ein neues Verfahren wieder an Bedeutung gewonnen, bei dem es um das parallele Problem bei der Einkommensteuer geht.<sup>282</sup> Der EuGH hat mit Urteil vom 28.2.2013<sup>283</sup> einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV bejaht und damit die deutsche Regelung als unvereinbar mit den unionsrechtlichen Vorgaben angesehen. Er führt zunächst aus, dass die steuerliche Behandlung von Beteiligungen, die ausschließlich mit der Absicht der Geldanlage erfolgten, ohne auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss nehmen zu wollen, nur nach der Kapitalverkehrsfreiheit zu prüfen sind. Außerdem bestätigt der Gerichtshof seine Rechtsprechung aus dem Urteil in der Rs. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation<sup>284</sup>, dass diese Grundfreiheit auch im Verhältnis zu Drittstaaten Bedeutung hat. Zugleich betont der EuGH erneut, dass die Mitgliedstaaten bei der Aufteilung von Steuerhoheiten i.R.v. Doppelbesteuerungsabkommen verpflichtet seien, die Unionsvorschriften zu beachten. Die streitige deutsche Regelung führe dazu, dass die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. nicht vollständig berücksichtigt würden. Hierbei kritisiert das Gericht insbesondere, dass der ansässige Stpfl. von den gesetzlichen Abzugsbeträgen vollständig profitiert, wenn seinen gesamten Einkünfte inländisch sind. Hingegen unterbleibt dies, wenn ein Teil der Einkünfte aus dem Ausland bezogen werden. Es sei jedoch die grundsätzliche Aufgabe des Wohnsitzstaates, dem Stpfl. sämtliche an seine persönliche und familiäre Situation anknüpfenden Vergünstigungen zu gewähren. Eine Rechtfertigung dieser Regelung lehnt der Gerichtshof ab.

Es bleibt abzuwarten, inwieweit der deutsche Gesetzgeber aus dieser Entscheidung **Rückschlüsse** für eine evtl. Neugestaltung des **§ 21 Abs. 1 ErbStG** zieht. M. E. sind die Grundsätze des Urteils mittelbar übertragbar. Der erbschaftsteuerliche Anrechnungshöchstbetrag verlangt die deutsche Erbschaftsteuer ins Verhältnis zwischen dem steuerpflichtigen Auslandsvermögen in einem ausländischen Staat und dem steuerpflichtigen Gesamtvermögen zu setzen. Letzter Betrag hat sich auch um die infolge der persönlichen Verhältnisse zu berücksichtigenden Abzugsbeträge (wie insbesondere die Freibeträge) verringert. Wenn – wie der EuGH dies zumindest andeutet –, es Aufgabe des Wohnsitzstaates sei, die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. umfassend zu berücksichtigen, dass müsste insoweit eine weitergehende Anrechnung erfolgen. Frag-

---

285 Rz 52; Urt. v. 14.12.2006 – C-170/05, Denkavit International und Denkavit France, Slg. 2006, I-11949, DStRE 2007, 289; Urt. v. 8.11.2007 – C-379/05, Amurta, Slg. 2007, I-9569, HFR 2008, 191 Rz 79

<sup>282</sup> Vgl. hierzu S. 170 ff

<sup>283</sup> C-168/11, DStR 2013, 518

<sup>284</sup> EuGH v. 13.3.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Rs. C-524/04, Slg. 2007, S. I-02107, HFR 2007, 611

lich ist, ob die FinVerw. dieser Auffassung folgen wird. Eine offizielle Stellungnahme liegt hierzu bisher nicht vor.

### (c) Berücksichtigung mehrerer Erwerbe

§ 14 ErbStG sieht vor, dass alle Erwerbe, die ein Steuerpflichtiger von einem Steuerpflichtigen innerhalb einer Frist von 10 Jahren erhält, zusammenzurechnen sind. Hierdurch soll die mehrfache Nutzung von Freibeträgen durch eine entsprechende Periodisierung von Schenkungen vermieden werden. Bei grenzüberschreitenden Erbschaftsfällen ist hiermit die Frage verbunden, welche Konsequenzen zu ziehen sind, wenn im Ausland eine Schenkungsteuer zu einem abweichenden Zeitpunkt entsteht und ob gegebenenfalls im Inland eine Anrechnung auch im anderen Veranlagungszeitraum zulässig ist.

Im konkreten Fall bekam die Steuerpflichtige von ihrer in den Niederlanden wohnenden Mutter über neun Jahre hinweg jährlich Geld geschenkt. Dies löste in den Niederlanden Schenkungsteuer aus. In Deutschland waren in den ersten Jahren die Schenkungen wegen des Freibetrags steuerfrei. In den Folgejahren entstand hier eine Steuerbelastung unter Berücksichtigung von § 14 ErbStG. Der BFH kommt in seinem Urteil vom 7. September 2011<sup>285</sup> zu dem Ergebnis, dass lediglich die ausländische Erbschaftsteuer nach § 21 ErbStG im Inland angerechnet werden kann, die in der **jeweils gleichen Periode im Ausland tatsächlich entrichtet** wurde. Hingegen ist eine interperiodische Verrechnung im Sinne einer Anrechnung von in der Vergangenheit bereits gezahlter Steuer nicht zulässig. Hieran ändert auch die Regelung im § 14 ErbStG nichts. Damit bleiben Steuern, die in früheren Jahren im Ausland entrichtet wurden und sich im Inland nicht oder nicht in voller Höhe ausgewirkt haben, vollständig unberücksichtigt. Im vorliegenden Fall machte die Steuerpflichtige auch **europarechtliche Bedenken** geltend. Dieser Auffassung folgt der BFH nicht. Vielmehr hält er, wie bereits das Finanzgericht, diese Auslegung mit der Kapitalverkehrsfreiheit für vereinbar, so dass aus diesem Grunde keine Vorlage an den Europäischen Gerichtshof erforderlich sei.

### (d) Steuerermäßigung bei der ESt infolge der Belastung mit ErbSt (§ 35b EStG)

Der Gesetzgeber hat durch das Gesetz vom 24.12.2008<sup>286</sup> § 35b EStG eingeführt. Dieser soll eine Doppelbelastung vermeiden, wenn bestimmte Einkünfte sowohl der Einkommen- als auch der ErbSt unterliegen.

### Beispiel<sup>287</sup>

Ein Freiberufler ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG. Zum Zeitpunkt seines Todes verfügt er über eine Forderung gegenüber einem Mandanten/Kunden, die erst von seinem Erben realisiert wird. Beim Erblasser war diese Forderung zu Lebzeiten auf Grund des bei § 4 Abs. 3 EStG geltenden Zu- und Abflussprinzips einkommensteuerrechtlich noch nicht zu erfassen. Beim Erben unterliegt sie als Vermögensgegenstand zunächst der ErbSt und bei Zufluss auch der ESt. Damit kommt es zu einer Doppelbesteuerung, die der Gesetzgeber mit § 35b EStG neutralisieren wollte.

---

<sup>285</sup> II R 58/09, BStBl II 2012, 40

<sup>286</sup> Erbschaftsteuerreformgesetz, BGBl I 2008, 3018

<sup>287</sup> „Klassischer Fall“ der Doppelbelastung, vgl. statt vieler *Günther*, in: Frotscher (Hrsg.), EStG, § 35b Rz 1 (2/2010)

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Fraglich ist in diesem Zusammenhang, inwieweit eine ausländische ErbSt im Inland nach § 35b EStG berücksichtigt werden kann. Hierbei ist zunächst darauf hinzuweisen, dass eine Berufung auf diese Regelung ohnehin nur dann erfolgen kann, wenn ausländische Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland der Besteuerung unterliegen. Hingegen scheidet eine Anwendung dieser Regelung aus, wenn die ausländischen Einkünfte nach einem DBA von der inländischen Besteuerung befreit sind. Es fehlt in diesen Fällen an einer Doppelbesteuerung. Dies soll nach h. M. auch dann gelten, wenn die Einkünfte zwar steuerfrei sind, aber infolge des Progressionsvorbehaltes in die Ermittlung der inländischen Steuersatzes einzubeziehen sind.<sup>288</sup>

### Beratungshinweis

Eine Berufung auf § 35b EStG kann nur erfolgen, wenn ein **Erwerb von Todes wegen** erfolgt. Hingegen ist er auf Schenkungen nicht anwendbar.

Nach Satz 2 ist Voraussetzung für die Berücksichtigung, dass die ErbSt durch einen ErbSt-Bescheid festgesetzt worden sind. Fraglich ist, worauf sich dieser Bescheid bezieht. Dies kann – zumindest grundsätzlich – ein inländischer als auch ein ausländischer Bescheid sein. Diese Abgrenzungsfrage wird dadurch erschwert, dass im Grundtatbestand auf Einkünfte abgestellt wird, die „...die im Veranlagungszeitraum oder in den vorangegangenen vier Veranlagungszeiträumen als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen haben“. Bekanntermaßen unterliegen Einkünfte nicht der ErbSt., sondern die Bereicherung des Erwerbers.<sup>289</sup>

Die Regelung entspricht dem bis Vz. 1998 geltenden wort- und sinngleichen § 35 EStG. Dieser wurde durch das StEntlG 1999/2000/2002<sup>290</sup> aufgehoben. Hierzu wurde unter Hinweis auf die Wortlaut des Satzes 2, wonach nur die nach den maßgeblichen Bestimmungen des ErbStG festgesetzte Steuer zu berücksichtigen war, einer Berücksichtigung ausländischer Steuern entgegen stand.<sup>291</sup>

Zur derzeit geltenden Fassung des § 35b EStG werden **unterschiedliche Auffassungen** vertreten:<sup>292</sup>

- Einerseits wird vorgebracht, dass sich die Bezugnahme auf die **inländische** ErbSt aus § 35b Satz 2 EStG ergebe. Dieser stellt für die Ermittlung des Prozentsatzes, um den sich die tarifliche Einkommensteuer ermäßigt, nur auf die Vorschriften des deutschen ErbStG ab.
- Andererseits wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass auch eine **ausländische** ErbSt unter den im Gesetz verwendeten Begriff fallen könne. Hierzu wird – unter Hinweis

<sup>288</sup> Vgl. statt vieler *Kulosa*, in: Schmidt (Hrsg.), EStG, § 35b Rz 6, 32. Aufl., München 2013

<sup>289</sup> Vgl. § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG, wobei vom Wert der erworbenen Wirtschaftsgüter bestimmte Schulden und Lasten abgezogen werden.

<sup>290</sup> Vom 24.3.1999, BGBl I 1999, 402

<sup>291</sup> Vgl. FG Hess. v. 18.2.1982 – X 184/78, EFG 1982, 570; a.A. z. B. *Maßbaum*, Die Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer, BB 1992, 606, 610 f. oder *Geck*, Einkommensteuer und Erbschaftsteuer – die Crux der Doppelbelastung und ihre Milderung durch das EStG, ZEV 1996, 376, 378

<sup>292</sup> Vgl. zum Diskussionsstand m.w.N. *Keß*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, § 35b EStG, Rz B 21 ff. (Mai 2011)

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

auf das BFH-Urteil vom 29. Oktober 1974<sup>293</sup> – auf den Sinn und Zweck der Regelung verwiesen.

### Beratungshinweis

In der Praxis sollte diese offene Frage mit den **Mandanten besprochen** werden und die vertretene Auslegung gegenüber der FinVerw. in der Steuererklärung **offengelegt werden**.

M.E. ist die Begrenzung auf die deutsche ErbSt weder aus dem Gesetz zu entnehmen noch ist sie logisch zu begründen. Dem steht auch ein Hinweis auf die Möglichkeit der Anrechnung nach § 21 ErbStG nicht entgegen. Zu beachten ist, dass dieser eine eigenständige Begrenzung der Höhe der anrechenbaren Steuer enthält. Dies ist aber eine Regelung, die ausschließlich für Zwecke der ErbSt Bedeutung haben kann. Folglich müsste sich eine Begrenzung aus § 35b EStG ergeben. Dieser enthält jedoch keine (speziellen) Vorgaben zur Begrenzung des berücksichtigungsfähigen Betrages. Satz 2 beinhaltet eine Berechnungsvorschrift, die auf die Regelungen des deutschen ErbStG Bezug nimmt. Allerdings geschieht dies nur für die Berechnungstechnik. Eine allgemeine Begrenzung kann hieraus m. E. nicht entnommen werden. Da es sich um Vorgänge handelt, die in Deutschland der Besteuerung unterliegen, verwundert dies nicht. Eine allgemeine Begrenzung aus diesem Verweis herleiten zu wollen, ließe m.E. unberücksichtigt, dass das Ertrag- und das Erbschaftsteuerrecht grundlegend anderen Wertungen folgt und deshalb Einordnungen nicht ohne weiteres in das jeweils andere Rechtsgebiet übertragen werden können. Da sowohl die ESt als auch die ErbSt als eines der Grundprinzipien am Welteinkommen bzw. am Weltvermögen ausgerichtet ist, bedürfte es für eine Einschränkung einer gesetzlichen Regelung. Eine solche ist jedoch nicht ersichtlich. Außerdem kann damit dem Vorwurf einer möglichen Schlechterstellung eines grenzüberschreitenden Sachverhaltes gegenüber einem reinen Inlandsfall und einer hieraus möglicherweise drohenden Europarechtswidrigkeit begegnet werden.

### Beratungshinweis

Weder in den EStR noch in den EStH findet sich zu diesem Fragenkreis eine Aussage der FinVerw.

## (2) Abkommensrechtliche Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Derzeit besteht zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Spanien **kein DBA** im Bereich der Erbschaftsteuer. Auch das ertragsteuerliche DBA trifft keine Regelungen zur Begrenzung von Besteuerungsrechten bei grenzüberschreitenden Erbgängen. Damit ist festzustellen, dass eine Vermeidung der Doppelbesteuerung nur durch unilaterale Maßnahmen erfolgen kann.

### Beratungshinweis

Der BFH geht in seiner bisherigen Rechtsprechung davon aus, dass eine Schlechterstellung

<sup>293</sup> I R 126/73, BStBl II 1975, 110

grenzüberschreitender Erbgänge gegenüber rein innerstaatlichen Fällen **europarechtlich zulässig** ist.<sup>294</sup>

### II. Verkauf

#### 1. Veräußerungsgewinn im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht für Nicht-Residente in Spanien, sog. Impuesto sobre la Renta de no Residentes

(Autor: Carlos Ramallo Pallast)

Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns aus einer spanischen Immobilie sieht die Besonderheit vor, dass der Käufer 3 % von dem Kaufpreis einbehalten muss, sofern der Verkäufer in Spanien nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist. Diese Verpflichtung ist mithin nicht an die Nationalität des Veräußerers gebunden, sondern hängt allein davon ab, ob der Verkäufer Steuerinländer (unbeschränkte Steuerpflicht) in Spanien ist. Auch ein Spanier als Verkäufer, der z.B. in Düsseldorf lebt, ist von diesem Einbehalt betroffen, wenn er seine Immobilien in Spanien verkauft.

Anstatt diesen Teilbetrag i.H.v. 3 % des Kaufpreises an den Verkäufer zu zahlen, ist der Käufer verpflichtet, diesen Betrag auf die Einkommensteuerschuld des Verkäufers als eine de facto Quellensteuer an das spanische Finanzamt abzuführen. Vergisst er dies, was in touristischen Regionen nicht selten ist, obgleich der Notar dies in der Urkunde als Hinweis aufnimmt, so haftet die übertragene Immobilie für die Steuerschuld mit einer Sicherungshypothek zugunsten der spanischen Finanzbehörden.

#### Beratungshinweis

Um 100 % sicher zu gehen und Gewissheit über den Steuerstatus des Verkäufers in Spanien zu haben, sollte der Käufer sich daher eine Bescheinigung des Wohnsitzfinanzamtes aushändigen lassen.

Der Verkäufer seinerseits ist durch diese Anzahlung auf seine Steuerschuld nicht von seiner weitergehenden Verpflichtung befreit, i.R.d. Eigenveranlagung eine Steuererklärung über den Verkaufserlös in Spanien einzureichen. Die Einzahlung des 3 %igen Einbehalts durch den Erwerber beim Finanzamt hat **keinesfalls Abgeltungscharakter für den Verkäufer**.

Bereits im Vorfeld einer Transaktion bedarf es der Kenntnis dieser steuerlichen Bestimmungen, um eine zielgeführte Verhandlung mit den Parteien zu ermöglichen. Überraschungen im Moment der notariellen Beurkundung, wenn der Notar darauf hinweist, dass der Käufer nur 97 % des Kaufpreises an den Verkäufer zu zahlen hat und 3 % direkt an das Finanzamt abgeführt werden müssen, sollten vermieden werden.

Der Erwerber der Immobilie hat innerhalb von **30 Tagen** den Einbehalt von 3 % an das spanische FA mittels des **Vordrucks 211** einzuzahlen. Der Verkäufer seinerseits muss innerhalb einer Frist

---

<sup>294</sup> Vgl. z.B. jüngst BFH v. 19.6.2013 – II R 10/12, BStBl II 2013, 746

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

von 4 Monaten nach dem Notartermin seine Steuerklärung als beschränkt Steuerpflichtiger in Spanien einreichen. Seit dem VZ 2015 gibt es für Nichtresidenten, die in einem Mitgliedstaat der EU ansässig sind, nunmehr auch die Möglichkeit, den Veräußerungsgewinn als unbeschränkt Steuerpflichtiger (art. 46.1.b Real Decreto Legislativo 5/2004 vom 5 März, kraft dessen das Einkommensteuergesetz für Nichtresidente verabschiedet wurde und in Kraft trat) zu deklarieren. Diese Normen finden indes in der Praxis kaum Anwendung, da sie an die Voraussetzung gebunden sind, dass der Veräußerungsgewinn nur knapp unter € 5.000 liegt (abhängig von der Anzahl der Kinder, Familienstand und Alter) und auch die deutschen Einkünfte unter diesem Betrag liegen. Dies wird aufgrund der geringen Summe selten der Fall sein.

**Der Veräußerungsgewinn:** Der Veräußerungsgewinn, der in Spanien auch einkommensteuerpflichtig ist – keine Spekulationsfrist von 10 Jahren – bemisst sich aus der Differenz zwischen dem Veräußerungserlös einschließlich etwaiger werterhöhender Aufwendungen (Modernisierungs- und Renovierungskosten) und den Anschaffungskosten. Zu den Anschaffungskosten zählen auch die Kaufnebenkosten, wie Notar- und Grundbuchkosten und die getragenen Steuern (z.B. Grunderwerbsteuer). Von den Anschaffungskosten sind ferner die akkumulierten AfA-Beträge in Abzug zu bringen.

Der Veräußerungswert besteht aus dem tatsächlich bezahlten Kaufpreis, der um die Verkaufskosten (Notarkosten, Maklergebühren, Vermittlungsprovision) zu reduzieren ist.

Auf diesen so festgestellten Veräußerungsgewinn wurde bisher ein Steuersatz von (VZ 2012 2013 und 2014) 21 % erhoben. Für **VZ 2015 gilt ein Steuersatz von 20% und für VZ 2016 von 19%**. Wichtig ist, dass es in Spanien **keine Spekulationsfrist** gibt, nach deren Ablauf Gewinne einkommensteuerfrei vereinnahmt werden können. Die Veräußerungsgewinnbesteuerung gilt in Spanien ohne zeitliche Begrenzung, so dass auch nach 10 Jahren, oder sogar 20 Jahren oder mehr, der Erlös aus dem Verkauf in Spanien noch zu besteuern ist.

Es kann im Einzelfall sein, dass kein hoher Veräußerungsgewinn oder gar ein Verlust entstanden ist und daher der bereits durch den Erwerber beim FA eingezahlte Einbehalt als Einkommensteuvorauszahlung des Verkäufers durch einen Antrag erstattet werden muss. Es darf aber an dieser Stelle nicht verschwiegen werden, dass eine Erstattung in der Praxis allenfalls dann vom FA beschieden wird, wenn das FA zuvor sämtliche Steuererklärungen des Antragsstellers genauestens überprüft hat. Es ist bedauerlich, dass derartige Erstattungsansprüche nur mit großem Aufwand durchgesetzt werden können.

### Beratungshinweis

Sollte der Verkäufer z.B. während der zurückliegenden Jahre keine fiktiven Einkünfte deklariert und versteuert haben, so wird vom spanischen FA eine Gegenrechnung aufgestellt und jedweder Erstattungsanspruch durch Aufrechnung einschließlich Hinterziehungszinsen, Geldbuße etc. zu Fall gebracht. Der Antragsteller muss davon ausgehen, dass in 100 % der Fälle eines Erstattungsbegehrens automatisch eine Steuerprüfung bei ihm vorgenommen wird.

Hält eine spanische Kapitalgesellschaft die spanische Immobilie und wird diese veräußert, so muss der Käufer der Immobilie auf den Kaufpreis keinen Einbehalt vornehmen und auch nicht für die S.L. oder S.A. an das FA einzahlen.

### 2. Veräußerungsgewinn i.R.d. Körperschaftsteuer

Veräußert eine spanische Kapitalgesellschaft eine Immobilie, so wird der Veräußerungsgewinn wie oben berechnet.

Der Steuersatz variiert zwischen 25 % und 28 %, wobei die Höhe des Gewinns der Gesellschaft und das Umsatzvolumen die Progression bestimmen.

### 3. Veräußerungsgewinn (Plusvalía Municipal)

Bei der Veräußerung einer Immobilie entsteht stets eine Wertzuwachssteuer, die an die Gemeinde zu zahlen ist. Die Bemessungsgrundlage richtet sich nach dem im Katasterwert angegebenen Wert der Immobilie. Der beurkundete Kaufpreis, mag er vielfach über dem Katasterwert liegen, wird nicht in Ansatz gebracht. Wurde die Immobilie sehr lange gehalten und ist die Immobilie in einer begehrten Gemeinde mit einem hohen Hebesatz gelegen, so fällt die Steuer höher aus als wenn eine Immobilie in einer mittleren Gegend nur 2-3 Jahre zu Eigentum besessen wurde. Diese Steuer fällt wegen der geringen Zahllast nicht sonderlich bei einem Verkauf ins Gewicht und die Zahllast wird oftmals auf den Erwerber vertraglich abgewälzt.

#### Beratungshinweis

Weisen Sie Ihre Mandanten darauf hin, dass diese Zahllast gewöhnlich auf den Erwerber übertragen wird und dies auch im Urkundenentwurf Niederschlag finden muss.

### 4. Besteuerung in Deutschland

(Autor: Prof. Dr. Bert Kaminski)

Im Falle einer **Veräußerung** sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 34d Nr. 8 EStG zu prüfen. Dieser enthält eine abschließende Aufzählung der sonstigen Einkünfte, die als ausländisch anzusehen sind. Diese lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Einkünfte aus **wiederkehrenden Bezügen und Leistungen**, wenn der Verpflichtete seinen Wohnsitz, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz im Ausland hat,
- Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften, wenn die veräußerten Wirtschaftsgüter in einem ausländischen Staat belegen sind bzw. bei Forderungen, wenn der Zahlungsverpflichtete im Ausland ansässig ist, und
- Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG, wie z.B. die Vermietung **einzelner Wirtschaftsgüter**.

Die Regelung dient als **Auffangtatbestand**, die immer dann zu prüfen ist, wenn die Einkünfte nicht bereits infolge einer der anderen Nummern als ausländisch zu qualifizieren sind. Die zunächst nicht vorgenommene Anpassung des Wortlauts des § 34d EStG an die Änderungen in

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

§ 23 EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002<sup>295</sup> (Ersatz von „Spekulationsgeschäften“ durch „private Veräußerungsgeschäfte“) hat m.E. keine materiellrechtliche Bedeutung für die Vergangenheit.

Hieraus folgt für Immobilien, dass zu prüfen ist, ob ein **steuerbarer Veräußerungsvorgang i.S.v. § 23 EStG** vorliegt. Abgesehen davon, dass die Immobilien im Ausland belegen sein muss, bestehen im Übrigen keine Besonderheiten. Hieraus ergeben sich die folgenden Grundsätze:

- Wurde die Immobilie zu eigenen Wohnzwecken genutzt, kann eine nicht steuerbare Veräußerung erfolgen. Dies setzt voraus, dass die Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte oder Teile davon im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren **zu eigenen Wohnzwecken genutzt** wurden. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken verlangt, dass der Eigentümer die Wohnung tatsächlich selbst zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Dabei reicht es aus, dass die Wohnung zur jederzeitigen Nutzung zur Verfügung steht, auch wenn sie nur gelegentlich genutzt wird. Der Stpfl. kann somit mehrere Wohnungen selbst nutzen<sup>296</sup>, sodass der zeitliche Umfang der Nutzung ohne Bedeutung ist.<sup>297</sup>
- Ist die **Behaltensfrist von 10 Jahren** abgelaufen, kann eine Veräußerung erfolgen, ohne dass dies zu steuerbaren Einkünften führt. Hierfür gelten die allgemeinen Regelungen, insbesondere zur Berechnung dieser Frist.
- Erfolgt der Verkauf innerhalb dieser Frist, ist der nach § 23 Abs. 3 EStG ermittelte Gewinn steuerbar und steuerpflichtig. Allerdings ist die Freigrenze i.H.v. nach 600 Euro nach § 23 Abs. 3 Satz 5 EStG zu beachten. Erst nach deren Überschreiten entsteht tatsächlich eine Steuerbelastung.

Sonderregelungen gelten, wenn die Veräußerung zu einem **Verlust** führt. Hierbei ist folgendes zu beachten:

- Ist der Veräußerungsvorgang nicht steuerbar, können sich entstehende Veräußerungsverluste gar nicht auswirken.
- Wäre die Veräußerung hingegen steuerbar und steuerpflichtig, wirken sich evtl. entstehende Verluste grundsätzlich aus. Allerdings werden diese nicht in den allgemeinen Verlustausgleich mit einbezogen, sondern erfahren in § 23 Abs. 3 Satz 7 bis 10 EStG eine Sonderbehandlung. Sie können nur mit künftigen positiven anderen steuerbaren Veräußerungsgeschäften i.S.v. § 23 EStG ausgeglichen werden. Damit kann es zu einem deutlich späteren Verlustausgleich kommen, als bei einer sofortigen Verrechnung.

---

<sup>295</sup> V. 24.3.1999, BGBl I 1999, 402 = BStBl I 1999, 304

<sup>296</sup> Vgl. BFH v. 18.1.2006 – IX R 18/03, BFH/NV 2006, 936, Wohnsitzverlagerung oder doppelte Haushaltsführung

<sup>297</sup> Einschr. FG Münster v. 18.6.2007 – 1 K 3749/05 E, EFG 2007, 1605, bestätigt durch BFH v. 15.4.2008 – IX B 159/07, BFH/NV 2008, 1341; krit. *Weber-Grellet*, in: Schmidt, EStG, 32. Aufl., München 2013, § 23 Rz 18

### Beratungshinweis

Es kann sich anbieten, rechtzeitig **vor Ablauf der 10-Jahresfrist** über eine **Veräußerung** nachzudenken, um die entstandenen „stillen Lasten“ steuerlich nutzbar zu machen. Hierbei muss eine sorgfältige Analyse erfolgen, die auch die mögliche Belastung mit Steuern infolge eines Veräußerungsvorgangs<sup>298</sup>, mögliche Auseinandersetzungen hinsichtlich der Höhe des Kaufpreises bei einem Verkauf in der Familie und die Möglichkeiten zum Ausgleich mit anderen privaten Veräußerungsgeschäften berücksichtigt.

## 5. DBA-Recht

Im DBA wird das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen in Art. 13 Abs. 1 DBA-Spanien nicht abschließend zugewiesen. Vielmehr wird dort lediglich erklärt, dass diese Einkünfte im Belegenheitsstaat der Immobilie besteuert werden können. Hierbei wird direkt auf den Begriff des unbeweglichen Vermögens aus Art. 6 Abs. 1 DBA-Spanien verwiesen. Dadurch wird mittelbar auch der Verweis auf das innerstaatliche Recht zur Abgrenzung des Ausdrucks „unbewegliches Vermögen“ in Art. 6 Abs. 2 OECD-MA in Bezug genommen. Danach ist dieser Terminus nach dem Recht des Vertragsstaates auszulegen, in dem das Vermögen liegt. Diese Frage kann praktisch relevant werden, wenn etwa Rechte auf Grundstücke oder deren Übertragung gehandelt werden.

Vorgaben zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergeben sich aus dem Methodenartikel. Hierbei ist zu beachten, dass Einkünfte aus der Veräußerung von spanischem, unbeweglichem Vermögen in der Bundesrepublik Deutschland von der Besteuerung **nicht freigestellt** werden. Vielmehr erfolgt eine Anrechnung der in Spanien gezahlten Steuer auf die deutsche Steuer auf den Veräußerungsgewinn. Auch das DBA Bundesrepublik Deutschland – Königreich Spanien führt nicht zu einer anderen Lösung. Vielmehr wird durch Art. 23 Abs. 2 lit. b) vii) angeordnet, dass die Anrechnung zu erfolgen hat. Etwas anderes würde nur dann gelten, wenn die Immobilie tatsächlich zu einer spanischen Betriebsstätte gehört.

### Beratungshinweis

Außerdem ist die umfassende Subject-to-tax-Klausel<sup>299</sup> in Art. 20 Abs. 1 Satz 1 DBA Spanien n.F. zu beachten. Diese führt immer zu einem deutschen Besteuerungsrecht, auch wenn das Abkommen Spanien das alleinige Besteuerungsrecht zuweist, aber in Spanien keine Besteuerung erfolgt. Diese Klausel weicht vom alten DBA ab und kann nicht umgangen werden.

<sup>298</sup> Vgl. hierzu S. 226 ff

<sup>299</sup> Vgl. zu diesen z. B. *Wassermeyer*, IStR 2000, 65; *Krawitz/Büttgen-Pöhland/Hick*, FR 2003, 109; *Köhler* in Grotherr (Hrsg.), *Handbuch der internationalen Steuerplanung*, 3. Aufl., 2011, S. 1815 f., zur Verlustsituation insbesondere S. 1837; *Kaminski*, StuW 2007, 275 sowie jüngst BMF vom 20.6.2012, IV B 2-S 1300/09/10006, 2013/0539717, BStBl I 2013, 980 und hierzu *Lüdicke*, IStR 2013, 721; *Gebhardt/Reppel*, IStR 2013, 760 und *Schönfeld*, IStR 2013, 757.

### E. Ausblick

Wie die vorstehenden Ausführungen gezeigt haben, sind die entstehenden zivilrechtlichen und steuerlichen Fragen sehr komplex. Daher ist nochmals zu betonen, dass eine sinnvolle Entscheidungsfindung nur nach einer eingehenden Analyse der entstehenden Konsequenzen erfolgen kann. Hierbei ist auf Grund der vielfältigen Rechtsänderungen in den letzten Jahren und den weiterhin zu erwartenden Neuerungen stets die Aktualität der jeweiligen Rechtsgrundlagen zu prüfen. Wir weisen nochmals darauf hin, dass diese Ausführungen den **Rechtsstand Anfang April 2015** haben.

Es ist zu erwarten, dass sowohl im spanischen als auch im deutschen Recht weiterhin erhebliche Änderungen vorgenommen werden. Dies gilt insbesondere für den Bereich der Erbschaftsteuer, als Reaktion auf die Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014<sup>300</sup>.

Andererseits haben die vorstehenden Ausführungen deutlich werden lassen, dass eine Immobilieninvestition in Spanien ohne eingehende Prüfung der entstehenden zivilrechtlichen und steuerlichen Fragestellungen zu erheblichen Risiken führen kann. Diese lassen sich nur vermeiden, wenn eine ausführliche Prüfung der möglichen Probleme erfolgt.

---

<sup>300</sup> 1 BvL 21/12, BGBl. I 2005, S. 4

### Haftungsausschluss

Die zur Verfügung gestellten Informationen können naturgemäß weder allumfassend noch auf die speziellen Bedürfnisse eines bestimmten Einzelfalls zugeschnitten sein. Sie begründen keine Beratung und keine andere Form rechtsverbindlicher Auskünfte.

Präsentation und deren schriftliche Fassung geben unsere Interpretation der relevanten steuerrechtlichen Bestimmungen, die hierzu ergangene Rechtsprechung sowie die hierzu ergangenen Verlautbarungen der Finanzverwaltung wieder.

Die vorliegende Präsentation und deren schriftliche Fassung beruhen auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt des Datums der Präsentation. Im Zeitablauf treten Änderungen bei Steuergesetzen, Verwaltungsanweisungen, der Interpretation dieser Rechtsquellen sowie in der Rechtsprechung ein. Derartige Änderungen können die Gültigkeit der Aussagen dieser Präsentation beeinflussen.

Wir sind nicht verpflichtet, Sie auf Änderungen in der rechtlichen Beurteilung von Themen hinzuweisen, die wir in dieser Präsentation und diesem Skript behandelt haben.

Wir übernehmen keine Gewährleistung oder Garantie für die Richtigkeit oder Vollständigkeit der Inhalte dieser Präsentation, sowie für ein Tun oder Unterlassen, das Sie allein auf Informationen aus dieser Präsentation gestützt haben. Dies gilt auch dann, wenn diese Informationen ungenau oder unrichtig gewesen sein sollten.

Copyright: Prof. Dr. Bert Kaminski, Abogado *Guillermo Dezcallar*, Rechtsanwalt/Abogado *Carlos Ramallo Pallast*, Abogado *José Farré Español*, Hamburg, Palma de Mallorca, Köln, Ende Mai 2014 – Alle Rechte vorbehalten.