



Publikationen der  
Deutsch-Spanischen  
Juristenvereinigung

Band 1

---

Gabriel Buades Castella

# Praktische Analyse der Steuerpflichten in Deutschland Ansässiger aus direktem und indirektem Erwerb, Besitz und Veräußerung spanischer Immobilien

LESEPROBE



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

## A. Einführung

Um die Besteuerungsfolgen im Fall des unmittelbaren und mittelbaren Erwerbs, des Besitzes und der Veräußerung spanischer Immobilien darzustellen, soll zuerst der Ausdruck „unbewegliches Vermögen“ konkretisiert werden. Der Art. 6 Abs. 2 DBA Deutschland-Spanien (und auch OECD-MA) verweist die Bestimmung des Begriffs auf das innerstaatliche Recht des Vertragsstaates, in dem das Vermögen liegt, damit Qualifikationskonflikte vermieden werden. Auf diese Weise wird der Ansässigkeitsstaat der abkommensberechtigten Person an das Begriffsverständnis des Quellenstaates gebunden, dies geschieht nach der sogenannten Qualifikationsverkettung.<sup>1</sup>

Da sich die vorliegende Masterarbeit auf in Spanien belegene Immobilien konzentriert, ist hier die Bestimmung dieses Begriffes nach spanischem Recht von Interesse. Der Begriff „unbewegliches Vermögen“ ist nicht im LIRPF (Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas– EStG) definiert. Aber nach dem Código Civil (spanisches BGB) kann herausgefunden werden, was in Spanien unter „unbeweglichem Vermögen“ verstanden wird. Als „unbewegliches Vermögen“ gelten alle Güter, die im Art. 334 CC (Código Civil) ausdrücklich genannt werden. Gebäudeteile, die ohne Beschädigung unbeweglicher Sachen, mit denen sie verbunden sind, von einem Ort zum anderen geschafft werden können, werden dagegen als bewegliche Güter angesehen.<sup>2</sup>

Der Begriff des unbeweglichen Vermögens, der nach der Verweisung des Art. 6 Abs. 2 DBA Deutschland-Spanien auf das Recht des Vertragstaates, in dem das Vermögen liegt, bestimmt wird, wird durch einen Positivkatalog ergänzt. In diesen Katalog gehören:

- Zubehör zum unbeweglichen Vermögen
- lebendes und totes Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe
- Rechte, auf die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke Anwendung finden
- Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen
- Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht aus Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzten

---

1 Vgl. Haase, Rn. 620.

2 Herlinghaus in: Debatin/Wassermeyer, DBA-Spanien, Art. 6, Rn. 11f.

Schiffe und Luftfahrzeuge werden nicht als unbewegliches Vermögen angesehen. Auch Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung von Seeschiffen, Binnenschiffen und Luftfahrzeugen gelten nicht als Einkünfte i. S. d. Art. 6 DBA Deutschland-Spanien, für sie gilt eine Sonderregelung. Artikel 8 beschäftigt sich mit diesen Verkehrsmitteln und verweist das Besteuerungsrecht auf den Vertragsstaat, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Wäre Deutschland der Belegenheitsstaat, dann würde der Begriff „unbewegliches Vermögen“ gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG festgelegt werden. Laut diesem Paragrafen sind Grundstücke, Gebäude, Gebäude Teile und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, als „unbewegliches Vermögen“ anzusehen.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Wassermeyer in: Debatin/Wassermeyer, DBA OECD-MA, Art. 6, Rn. 32 und 33.

## **B. Die Steuerpflichten in Deutschland**

### **Ansässiger aus dem direkten und indirekten Erwerb spanischer Immobilien**

Wenn ein in Deutschland Ansässiger in Spanien ein schon definiertes unbewegliches Vermögen erwirbt, sind die folgenden Steuerbelastungen, die mit den deutschen Steuern verglichen werden können, fällig.

### **I. Impuesto sobre el Valor Añadido**

Die „Impuesto sobre el Valor Añadido“ (IVA) kann mit der Mehrwertsteuer bzw. Umsatzsteuer in Deutschland verglichen werden, da die Struktur der spanischen IVA der deutschen Umsatzsteuer ähnlich ist.<sup>4</sup> Diese Steuer wird beim Erwerb einer in Spanien befindlichen Immobilie fällig, sofern die Immobilie unter den Umständen, die in diesem Abschnitt erklärt werden, verkauft wird.

In Deutschland unterliegt der Immobilienerwerb im Gegensatz zum spanischen Recht nicht der Umsatzsteuer, sondern der Grunderwerbsteuer.

#### **a) Objektive und subjektive Steuerpflicht**

Laut Art. 4, 13 und 17 LIVA (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido – UStG) sind Lieferungen von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen durch Unternehmer oder Freiberufler, der innergemeinschaftliche Erwerb und Einfuhr von Gegenständen aus Drittlandsgebieten als Steuertatbestand der IVA zu betrachten, wenn sie gegen Entgelt erfolgen.<sup>5</sup> In diesem Fall ist der Erwerb einer spanischen Immobilie ein Steuertatbestand der IVA, vorausgesetzt, dass die folgenden Umstände gegeben sind:

- Das Steuersubjekt muss ein Unternehmer oder ein Freiberufler, der im Rahmen seiner unternehmerischen oder freiberuflichen Tätigkeit handelt. In Art. 5 LIVA sind die Begriffe Unternehmer und Freiberufler festgelegt; danach sind natürliche oder juristische Personen, die auf eigene Rechnung über sach-

---

4 Vgl. Gantzer, 9. Auflage, S. 122; Lorscheider, IStR 2000, S. 138.

5 Vgl. Courage in: Mennel/Förster, Steuern. 74. Lieferung 2008, Rn. 525.

liche und personelle Produktionsfaktoren verfügen mit der Absicht, an der Produktion und dem Absatz von Dienstleistungen und Gegenständen teilzunehmen, als Steuersubjekte zu betrachten.

José Manuel de Bunes Ibarra ist der Meinung, dass die Begriffe „Unternehmer und Freiberufler“ in Art. 5 LIVA zu weit gefasst sind und dass Art. 5.1 b) LIVA gegen die EU-Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) verstößt,<sup>6</sup> da dieser Artikel alle Arten von Gesellschaften als IVA-pflichtig einordnet. Aus demselben Grund hat die spanische<sup>7</sup> und europäische<sup>8</sup> Rechtsprechung staatliche oder gemeindliche öffentliche Aktiengesellschaften (trotz der gesellschaftlichen Rechtsform) in Spanien und in der Europäischen Union nicht als Steuersubjekte der Mehrwertsteuer festgelegt.

Eine weitere in Art. 5 LIVA enthaltene Voraussetzung ist die fortgesetzte unternehmerische oder freiberuflische Tätigkeit des Rechtssubjekts, die durch die fortgesetzte Tätigkeit und nicht die fortgesetzte Gewinnerzielung bestimmt wird.<sup>9</sup>

Falls die Immobilie zum Privatvermögen des Unternehmens gehört, erfolgt keine Besteuerung durch die IVA,<sup>10</sup> vorausgesetzt, dass die Gesamtheit des Betriebsvermögens gemäß Art. 7.1 LIVA auf einen einzigen Erwerber übertragen wird. Das entspricht der spanischen Doktrin<sup>11</sup> sowie dem Gedanken der europäischen Rechtsprechung.<sup>12</sup>

Trotz der gesetzlichen subjektiven Steuerpflicht der Unternehmer oder der Freiberufler, die im Rahmen ihrer unternehmerischen oder freiberuflichen Tätigkeit handeln, wird die Steuerbelastung der IVA auf den Erwerber abgewälzt.<sup>13</sup> Das bedeutet, dass zwar der Verkäufer zur Steuerentrichtung und der Behandlung mit dem Finanzamt verpflichtet wird, jedoch trägt der Erwerber die Steuerbelastung durch das Entgelt der Gegenleistung.

---

6 Vgl. *De Bunes Ibarra*, 2008, S. 127.

7 Tribunal Supremo (TS – Spanischer BGH), Urt. v. 24.06.03 und 12.06.04.

8 EuGH, Urt. v. 11.07.85, 42/84

9 Vgl. *Bustos Buiza / Fraisero Aranguren / Sánchez Gallardo / Seijo Pérez*, 2008-2009, Rn. 5034.

10 Vgl. *Lorscheider*, IStR 2000, S. 138.

11 *Martínez Fernández, Rodríguez Márquez*, S. 21ff; *Rodríguez Márquez*, S. 51; *Abella Poblet*, 3. Auflage, S. 189ff.

12 EuGH, Urt. v. 27.11.03 – C-497/01

13 Vgl. *Lorscheider*, IStR 2000, 138.

- Die Übertragung muss die Erstveräußerung der Immobilie nach der Bebauung sein. Unter der Erstveräußerung ist dabei die Veräußerung durch den Bauherrn innerhalb von zwei Jahren nach Fertigstellung der Bebauung zu verstehen.<sup>14, 15</sup>

Bedeutet das, dass weitere Veräußerungen nicht IVA-pflichtig sind? Diese Frage ist zu verneinen. Gemäß Art. 20.1 22 LIVA werden die zweite und weitere Veräußerungen von der Besteuerung durch die IVA freigestellt. Trotzdem kann der unternehmerische Verkäufer diese Freistellung ablehnen, sofern der Erwerber ein Unternehmer oder ein Freiberufler ist, der im Rahmen seiner Tätigkeit handelt,<sup>16</sup> und der Übertragende den Erwerber auf den Verzicht der Freistellung vor oder während der Übertragung hinweist.<sup>17, 18</sup> Allerdings ist die „Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales“ (ITP – Vermögensverkehrssteuer) laut Art. 7.5 LITPAJD (Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados – Vermögensverkehr- und Beurkundungssteuergesetz) anzuwenden, falls der unternehmerische oder freiberufliche Verkäufer die Freistellung des Art. 20.1 22 LIVA in Anspruch nimmt.

Infolgedessen muss der unternehmerische oder freiberufliche Verkäufer zwischen der Besteuerung der zweiten und weiteren Veräußerungen durch IVA oder dieselbe Besteuerung durch die ITP wählen. Zwar ist der IVA-Steuersatz höher als der ITP-Steuersatz, der Verkäufer kann jedoch aus ökonomischen Gründen den Verkauf mit Umsatzsteuer wählen, da er aus den abziehbaren Vorsteuern Nutzen zieht.<sup>19</sup> Eine Belastung durch beide Steuern ist aufgrund des Kumulierungsverbotes nicht möglich, das heißt, dass sich ITP und IVA gegenseitig ausschließen.<sup>20</sup> Dieses Kumulierungsverbot findet sich auch im EU-Gebiet, da beide Steuern das gleiche subjektive und objektive steuerpflichtige Ereignis belasten. Trotzdem ist die Besteuerung der Actos Jurídicos Documentados (AJD – spanische Beurkundungssteuer), Teil

---

14 Vgl. *Pfaar / Traspaderne*, S. 587.

15 DGT-Entscheidung v. 28.04.2008 – V0882-08.

16 TSJ Baleares (Balearisches Oberlandesgericht), Urt. v. 15.09.98 – Der Verzicht auf die Freistellung ist nicht möglich, wenn der Erwerber die Immobilien nicht im Rahmen seiner Tätigkeit kauft.

17 Vgl. *Pérez Lara / Martín Pascual*, S. 129ff; *Rodríguez Márquez*, S. 46.

18 TEAC-Entscheidung v. 22.02.96.

19 Vgl. *Plattes*, Selbstgenutzte Ferienimmobilien, S. 62.

20 Vgl. *Lorscheider*, IStR 2000, 138; *Rodríguez Márquez*, S. 43.

der ITP, gemäß des EuGH-Urteils vom 27.11.08 (C-151/08) mit der IVA kompatibel.<sup>21</sup>

Nicht nur die zweiten und weitere Veräußerungen von Immobilien sind von der IVA freistellbar und ITP-pflichtig, sondern gemäß Art. 20.1 20 und 21 LIVA auch die Veräußerung anderer unbeweglicher Vermögen wie unbebaubare Grundstücke u. a. Alle anderen IVA-Steuertatbestände, die nicht im spanischen Mehrwertsteuergesetz als steuerbefreiter Umsatz vorgesehen sind, sind IVA-pflichtig.

Sind die oben erwähnten Voraussetzungen erfüllt, dann wird der Immobilienerwerb des deutschen Residenten durch die IVA belastet.

In Deutschland ist das Steuerobjekt ähnlich; der Immobilienerwerb unterliegt aber im Gegensatz zum spanischen Recht nicht der Umsatzsteuer, sondern der Grunderwerbsteuer wie § 4 Nr. 9a UStG festlegt, es sei denn, der Umsatz wird an einem anderen Unternehmen ausgeführt und dieses optiert für die Umsatzsteuer. § 9 UStG regelt den Verzicht auf Steuerbefreiungen der Umsatzsteuer. Die gewerbliche Tätigkeitsvoraussetzung gilt auch als maßgebende Bedingung für das Steuersubjekt der deutschen Umsatzsteuer. Aus diesem Grund ist laut § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG derjenige ein Unternehmer, der selbstständig eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt. Das heißt, dass gemäß § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit und nicht die Einnahmeerzielungsabsicht entscheidend ist. Auch ist zu berücksichtigen, dass der Begriff „gewerbliche Tätigkeit“ i. S. d. Umsatzsteuer nichts mit dem Begriff des § 15 EStG zu tun hat.<sup>22</sup> Die Abwälzung der Steuerbelastung wird in Deutschland auch angewendet, da der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer auf das Entgelt aufschlägt und die Vorsteuer nach § 15 Abs. Satz 1 UStG von der Umsatzsteuer abzieht.<sup>23</sup>

## b) Bemessungsgrundlage und Steuersatz

Nach Art. 78.1 LIVA ist der Gesamtbetrag der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage zu betrachten. Im Vergleich zur Bemessungsgrundlage anderer Steuertatbestände wird nicht der Verkaufspreis der Lieferung, sondern die echte

---

21 EuGH-Urteil: 27.11.08 (C-151/08).

22 Vgl. *Birk*, Steuerrecht, 13. Auflage, Rn. 1689.

23 Vgl. *Birk*, Steuerrecht, 13. Auflage, Rn. 1694.