

SPANIEN

Die spanische Steuerreform ab dem 1.1.15 und ihre Auswirkungen für deutsche Investoren

von StB Prof. Dr. Günther Strunk, Hamburg und StB Dipl.-Kfm. Willi Plattes (Asesor Fiscal), Palma de Mallorca

Spanien hat eine weitreichende Steuerreform auf den Weg gebracht, die am 1.1.15 in Kraft getreten ist. Wie in anderen europäischen Staaten auch versuchte der Gesetzgeber den Spagat zwischen Förderung von Investitionen und Konsum einerseits sowie beabsichtigter und notwendiger Einnahmenerhöhung andererseits. Die wichtigsten Änderungen für deutsche Steuerpflichtige mit wirtschaftlichen Interessen in Spanien werden nachfolgend erläutert.

1. Einkommensteuer

Der Gesetzgeber sieht für 2015 und 2016 eine stufenweise Senkung der Einkommensteuersätze für natürliche Personen vor, neben anderen „Steuerergeschenken“ wie z.B. einem 1.200 EUR-Steuerbonus für kinderreiche Familien. Nicht nur die Steuersätze werden geändert, auch das System wird vereinfacht, indem die Tranchen und Steuersätze von sieben auf fünf reduziert werden. Der Spitzensteuersatz beträgt dann nicht mehr 52 % ab 300.000 EUR, sondern

- 47 % ab 60.000 EUR für 2015 und
- 45 % ab 60.000 EUR für 2016.

Beachten Sie | Die Einkommensteuer besteht aus einem bundesstaatlichen Teil sowie einem anderen Teil, der von der jeweiligen autonomen Region festgelegt wird.

Bei der Besteuerung von Dividenden oder Zinsen (Kapitalerträge) sollen die Steuersätze wie folgt sinken:

■ Steuersätze Kapitalerträge 2015 - 2016

Zu versteuernde Erträge in EUR	Steuersatz bis 31.12.14	Zu versteuernde Erträge in EUR	Steuersatz für 2015	Steuersatz für 2016
0 - 6.000	21 %	0 - 6.000	20 %	19 %
6.000,01 - 24.000	25 %	6.000,01 - 50.000	22 %	21 %
ab 24.000,01	27 %	ab 50.000,01	24 %	23 %

Bei der Besteuerung von Nichtresidenten für deren Einkünfte in Spanien werden die Steuersätze ebenfalls gesenkt.

■ Steuersätze 2015 - 2016: Nichtresidenten

Zu versteuernde Erträge in EUR	Steuersatz bis 31.12.14	Steuersatz für 2015	Steuersatz für 2016
allgemeiner Steuersatz	24,75 %	24 %	24 %

Stufenweise
Senkung der
ESt-Sätze ...

... der Steuersätze
für Kapitalerträge ...

... sowie für in
Spanien nicht
ansässige natürliche
Personen

allgemeiner Steuersatz für EU-/EWR-Bürger	24,75 %	20 %	19 %
Dividenden, Zinsen und andere Vermögensgewinne	21 %	20 %	19 %

Die „Steuererleichterungen“ werden durch gegenläufige Maßnahmen zum Teil wieder wettgemacht. Eine der wichtigsten ist die Abschaffung der Inflations- und Ausgleichskoeffizienten für die Berechnung des Vermögensgewinns beim Verkauf einer Immobilie. Bislang konnte mit diesen Koeffizienten die Entstehung von Scheingewinnen aufgrund der Inflation verhindert oder zumindest gemildert werden. Weiterhin sollte der Ausgleichskoeffizient die Nachteile kompensieren, die durch den Untergang der bis 1994 geltenden Steuerfreiheit für mehr als 10 Jahre lang gehaltene Immobilien entstanden. Konkret wurde der steuerliche Erwerbswert (Anschaffungskosten) einer Immobilie wesentlich erhöht und somit der zu besteuernde Gewinn verringert. Nun wird nur noch der Ausgleichskoeffizient angesetzt werden können, und auch dies nur für die ersten 400.000 EUR des Verkaufspreises. Damit wird der Verkauf von seit vielen Jahren gehaltenen Immobilien in vielen Fällen steuerlich signifikant teurer.

Abschaffung der Inflations- und Ausgleichskoeffizienten

2. Körperschaftsteuer

Auch die Senkung der Körperschaftsteuer ist mit einem Wermutstropfen verbunden, nämlich dem Wegfall der Vorzugsbehandlung von Unternehmen bzw. Unternehmensgruppen mit weniger als 10 Mio. EUR Umsatz. In zwei Schritten – 2015 und 2016 – wird ein einheitlicher Steuersatz wirksam:

Neue Steuersätze: Kein Vorteil mehr für Unternehmen < 10 Mio. EUR Umsatz

■ Körperschaftsteuer 2015 - 2016

Zu versteuernde Erträge in EUR	Steuersatz bis 31.12.14	Steuersatz für 2015	Steuersatz für 2016
Unternehmen mit weniger als 10 Mio. EUR Umsatz	25 %	25 %	25 %
Unternehmen ab 10 Mio. EUR Umsatz	30 %	28 %	25 %

Allerdings gelten unter bestimmten Voraussetzungen günstigere Steuersätze. Zum Beispiel bei Neugründungen, dort werden 15 % für die ersten beiden Geschäftsjahre mit positiver Bemessungsgrundlage angesetzt. Oder wenn Arbeitsplätze geschaffen oder auch nur erhalten werden. Die Besteuerung von Kreditinstituten bleibt im Gegensatz dazu weiterhin bei 30 %. Das ist offensichtlich eine Maßnahme, um zumindest einen Teil der Gelder zurückzuholen, die der Steuerzahler zur Rettung spanischer Sparkassen ausgeben musste.

Reduzierte Besteuerung mit 15 % für neue Unternehmen

3. Betriebsprüfungen

Die Verfahrensabläufe und die Beibringung von Unterlagen im Zuge einer Betriebsprüfung sind einseitig zugunsten der Behörde verschärft worden. Bislang konnte der Betroffene im Lauf des Verfahrens immer wieder neue

Neue Unterlagen dürfen nicht nachgereicht werden

Belege vorlegen und in einem bestimmten Umfang damit auch in zeitlicher und inhaltlicher Form Einfluss nehmen. Dem schiebt die Reform einen Riegel vor: Nach der Anhörung (trámite de audiencia) oder der Berufung (alegaciones) ist Schluss, d.h., der betroffene Steuerpflichtige hat nur bis zu diesem Zeitpunkt Gelegenheit, seinen Standpunkt mit Dokumenten darzulegen. Nachträglich beigebrachte Unterlagen werden zur Entscheidungsfindung nicht mehr berücksichtigt.

PRAXISHINWEIS | Als Ausnahme wird nur akzeptiert, wenn man nachweisen kann, dass die besagten und benötigten Dokumente zum geforderten Zeitpunkt nicht verfügbar waren. Das wäre z.B. der Fall, wenn Bankbelege angefordert sind, aber die Bank diese Belege erst später zur Verfügung stellen kann. Die eigene Organisation der gesamten notwendigen Belege, Verträge und behördlichen Unterlagen sollte schnell und komplett im Zugriff sein.

Ausnahme: Erst später verfügbare Dokumente

Ebenfalls nachteilig für den Steuerpflichtigen ist die neue Möglichkeit für die Behörde, bei widersprüchlichen oder nicht eindeutig interpretierbaren gesetzlichen Regelungen zur Nachbesteuerung eine Strafe zu verhängen. Bislang kam man mit einem blauen Auge davon, sofern man belegen konnte, dass der angewendeten Berechnung eine nachvollziehbare Auslegung miteinander im Konflikt stehender Regelungen zugrunde liegt. Mit dieser Regelung ist es der Behörde leichter möglich, eine zeitnahe Lösung zu finden.

Achtung | In Spanien gibt es in einem Einspruchsverfahren nicht die Möglichkeit der „Aussetzung der Vollziehung“. Die strittige Steuer muss hinterlegt werden.

4. Ausweitung der Aufbewahrungspflicht

Für natürliche Personen besteht eine Aufbewahrungspflicht, die zwar nirgendwo ausdrücklich festgelegt ist, sich jedoch aus den Rechten der Steuerbehörde zur Prüfung ergibt, d.h. bis zur Verjährung der Steuerzeiträume, also vier Jahre ab Einreichung der entsprechenden Erklärung.

Natürliche Personen: Aufbewahrungspflicht bis zur Verjährung der VZ

■ Beispiel

Die Einkommensteuererklärung 2009 musste bis Juni 2010 eingereicht werden und verjährte daher im Juni 2014.

Bei juristischen Personen ergibt sich die Aufbewahrungspflicht aus dem Artikel 30 des Handelsgesetzes („Código de Comercio“), das vom Unternehmer verlangt, die Papiere sechs Jahre lang aufzubewahren, und zwar gerechnet ab dem letzten Buchungssatz, was in der Regel mit dem Datum 31.12. gleichzusetzen ist.

Juristische Personen: 6 Jahre ab dem letzten Buchungssatz

Mit der Steuerreform kann die Steuerbehörde nunmehr alle Belege (ohne rechtliches Zeitlimit) anfordern, die in der Vergangenheit zu einer Reduzierung der Steuerschuld geführt haben. Damit werden einerseits die „vierjährige“ steuerliche Verjährungsfrist und andererseits die „sechsjährige“ Aufbewahrungspflicht für Belege ad absurdum geführt.

Alle Belege, die zur Reduzierung der Steuerschuld führten

PRAXISHINWEIS | Die Organisation der gesamten notwendigen Belege, Verträge und behördlichen Unterlagen sollte schnell und komplett im Zugriff sein. Die Papiere sollten keinesfalls vernichtet werden.

Keine Vernichtung der Unterlagen

5. Partiarische Darlehen

Im neuen Artikel 15.a) des spanischen Körperschaftsteuergesetzes ist eine Neueinstufung von partiarischen Darlehen festgelegt.

■ Artikel 15.a) KStG-Spanien

„Nicht als steuerlich abzugsfähige Kosten gelten ... jene Kosten, die eine Vergütung von Eigenkapital darstellen. (...) als Vergütung von Eigenkapital wird die Vergütung von partiarischen Darlehen angesehen, die von Körperschaften gewährt werden, die gemäß den in Artikel 42 des Handelsgesetzes festgelegten Kriterien derselben Gesellschaftsgruppe („grupo mercantil“) angehören, unabhängig von der Ansässigkeit und der Verpflichtung zur Erstellung konsolidierter Jahresabschlüsse.“

Daraus ergeben sich folgende Schlussfolgerungen: Die Bezahlung von Zinsen aus partiarischen Darlehen, die von Körperschaften derselben Gruppe („grupo mercantil“, Art. 42 Handelsgesetz) gewährt wurden, gelten in der Körperschaftsteuer nicht als abzugsfähige Kosten. Gemäß Art. 42 des Handelsgesetzes gelten zwei Gesellschaften dann als Bestandteile einer Gruppe, wenn eine von ihnen die direkte oder indirekte Kontrolle über die andere ausübt oder ausüben kann. In der Praxis liegt in der überwiegenden Zahl der Fälle eine Kontrolle nur dann vor, wenn mehr als 50 % der Beteiligung gehalten wird. Die Zahlung von Zinsen für partiarische Darlehen, die von Körperschaften derselben Gruppe gewährt wurden, gilt somit als Dividendenzahlung.

Zinsen für partiarische Darlehen als Dividendenzahlung

Hinweis | Die Zahlung von Zinsen für partiarische Darlehen, die von einer natürlichen Person oder einer Körperschaft gewährt werden, die nicht derselben Gruppe angehört, gilt in der Körperschaftsteuer weiterhin als abzugsfähige Kosten. Das gilt auch für partiarische Darlehen von Gesellschaftern an die eigene Gesellschaft, sofern sie diese in der Eigenschaft als natürliche Person gewähren.

Ausnahme für natürliche Personen

6. Wichtige Änderungen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Spanien musste grundlegend neue Erbschaftsteuerregelungen einführen, da der EuGH mit Urteil vom 3.9.14 die im spanischen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz enthaltene Ungleichbehandlung zwischen in Spanien Nichtansässigen (beschränkt Steuerpflichtige) und Ansässigen (unbeschränkte Steuerpflichtige) für europarechtswidrig erklärt hat (EuGH 3.9.14, C-127/12).

Neue Regelungen zur Beseitigung der Diskriminierung von Nichtresidenten

MERKE | Zuständig für die Erhebung der Erbschaftsteuer sind die autonomen Regionen Spaniens. Viele dieser Regionen haben die Erbschaftsteuer durch Erhöhung der Freibeträge für nahe Angehörige oder Schaffung von Steuerbefreiungstatbeständen nahezu vollständig abgeschafft. Deutsche Erben profitieren hiervon allerdings regelmäßig nicht, da die Freibeträge bzw. Steuerbefreiungen nach bisher geltendem spanischen Recht nur dann in Anspruch genommen werden können, wenn sowohl der Erblasser als auch der Erbe den steuerlichen Wohnsitz in Spanien hatte bzw. hat. Es findet insoweit eine Ungleichbehandlung statt zwischen Residenten und Nichtresidenten.

Deutsche Erben profitierten nicht von Freibeträgen bzw. Steuerbefreiungen

Von der Reform vollkommen unberührt bleibt die Ungleichbehandlung zwischen den Regionen, da diese für die Erbschaft- und Schenkungsteuer eigene Kompetenzen haben und nach eigenem Ermessen Steuersätze festlegen können. Diese Steuersätze fallen auf den Balearen deutlich günstiger aus als bei Anwendung der zentralstaatlichen Gesetzgebung. Der Erbschaftsteuersatz bei Residenten beträgt auf den Balearen 1 %, die Schenkungsteuer liegt bei 7 %. Bei der staatlichen Tabelle beträgt die Belastung bei einem Erb- oder Schenkungsbetrag von 800 TEUR schon 34 %, der dann je nach Verwandtschaftsgrad und übertragenem Vermögen bis auf über 80 % steigen kann. Bis zum Wirksamwerden der Steuerreform per 1.1.15 müssen Balearen-Residenten dem Buchstaben des Gesetzes zufolge im Erbfall die beträchtlich höheren Steuersätze des Staates schlucken.

Ungleichbehandlung auch zwischen den Regionen

PRAXISHINWEIS | In der Praxis wird bereits nach dem neuen Gesetz vorgegangen, obwohl dieses noch nicht wirksam ist, d.h. die betroffenen Steuerpflichtigen reichen die entsprechenden Erklärungen zwar noch immer an die staatliche Steuerbehörde (AEAT) ein, weil dieser das Geld per Gesetz zusteht, nehmen die Selbstveranlagung jedoch mit den Steuersätzen der Region vor. Der Grund: Wegen des EuGH-Urteils (3.9.14, C-127/12) kann die Differenz zwischen regionaler und staatlicher Steuer der vergangenen Jahre (Verjährung: vier Jahre) mit hoher Aussicht auf Erfolg zurückgefordert werden. Deshalb ist kaum damit zu rechnen, dass die Steuerbehörde die beschriebenen Erklärungen anfechten wird.

Neues Gesetz in der Praxis bereits anzuwenden

Im Kern sieht die Neuregelung vor, dass eine Verbindung eines Nichtresidenten mit einer autonomen Region für die Anwendung des Steuersatzes berücksichtigt wird.

■ Beispiel

Erbt ein Nichtresident von einem anderen Nichtresidenten Besitztümer (Güter und Rechte) in Spanien, so wird künftig die Erbschaftsteuer jener Region anzuwenden sein, in der sich der Großteil dieser Güter und Rechte befindet.

Voraussetzung: Beide Nichtresidenten müssen Bürger der EU oder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) sein. Für Bürger von Drittländern gelten weiterhin die staatlichen Steuersätze.

ErbSt der Region, wo sich der Großteil der Güter und Rechte befindet

Achtung | Bei der Schenkungsteuer macht die Neuregelung einen Unterschied zwischen Immobilien und anderen Gütern/Rechten. Z.B. ergibt sich bei einer Schenkung einer in Spanien gelegenen Immobilie durch einen

Nichtresidenten an einen anderen Nichtresidenten (beide EU/EWR) eine Steuerpflicht, bei Schenkung von anderen in Spanien befindlichen Gütern und Rechten jedoch nicht. Auch spielt es bei der Schenkung von Immobilien eine Rolle, in welcher Region diese liegen – außer bei Nichtresidenten aus Drittländern, für die in jedem Fall der staatliche Steuersatz gilt.

Hinweis | Es ist zu vermuten, dass diese Gesetzesänderung nur ein erster Schritt einer grundlegenden Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist. Der zweite Schritt – eine Nivellierung der Steuersätze in ganz Spanien – wird jedoch aller Wahrscheinlichkeit nicht mehr 2015 erfolgen, da dieser Schritt eine Anhebung der entsprechenden Steuersätze in „billigen“ Regionen (wie den Balearen) beinhalten wird und diese unpopuläre Maßnahme in einem Wahljahr nicht zu erwarten ist.

Die folgende Tabelle stellt systemhaft dar, bei welchen Anlässen welche Steuerregelungen (die staatliche oder die der autonomen Regionen) gelten und bei welcher Steuerbehörde die Erklärung einzureichen ist.

Nivellierung der Steuersätze als zweiter Schritt

Welche Steuersätze an welche Behörde zu zahlen?

Reform der Erbschaftsteuer

Güter (Immobilien) und Rechte in Spanien

Erblasser ansässig in	Spanien		
Erbe ansässig in	Spanien	EU/EWR	Drittland
Steuersatz	Regelung der autonomen Region des Erblassers		Staatliche Regelung
Einreichung und Bezahlung an	Autonome Region des Erblassers	AEAT (Staatliche Steuerbehörde)	

Europäische Union/Europäischer Wirtschaftsraum

Erblasser ansässig in	Europäische Union/Europäischer Wirtschaftsraum		
Erbe ansässig in	Spanien	EU/EWR	Drittland
Steuersatz	Regelung der autonomen Region, in der sich der größte Teil der Güter und Rechte befindet		Staatliche Regelung
Einreichung und Bezahlung an	AEAT (Staatliche Steuerbehörde)		

Drittland

Erblasser ansässig in	Drittland		
Erbe ansässig in	Spanien	EU/EWR	Drittland
Steuersatz	Staatliche Regelung		
Einreichung und Bezahlung an	Autonome Region des Erblassers	AEAT (Staatliche Steuerbehörde)	

IWW Institut 2015

IWW Institut 2015

7. Neue Abschreibungstabellen

Eine erhebliche Vereinfachung bringt die Einführung neuer Abschreibungstabellen mit sich. Bislang war dieser Bereich von einer Vielzahl von Tabellen geprägt, die für unterschiedliche Branchen galten. Der Gesetzgeber hat die Liste der vorgeschriebenen Abschreibungssätze und -zeiträume in einer einzigen Tabelle zusammengefasst.

Für bestehende Abschreibungsgüter gilt die folgende Übergangsregelung: Falls die bislang vorgenommene Abschreibung innerhalb der Vorgaben der neuen Tabelle liegt, kann wie gehabt weiter verfahren werden. Falls nicht, muss der Restbuchwert des Wirtschaftsgutes per 31.12.14 festgestellt werden. Danach wird für die Restlaufzeit mit dem neu vorgeschriebenen Wert linear abgeschrieben. Die degressive Abschreibung (método de los números dígitos) ist weiterhin möglich, jedoch nicht auf Gebäude und Mobiliar anzuwenden.

Erhebliche Vereinfachung durch neue Abschreibungstabellen

Keine degressive Abschreibung auf Gebäude und Mobiliar

■ Neue Abschreibungstabelle

Beispiele linearer Abschreibungskoeffizienten		
Art des Elements	Maximaler linearer Koeffizient	Maximaler Zeitraum in Jahren
Transportelemente		
Lokomotiven, Waggonen und Antriebsausrüstung	8 %	25
Schiffe, Flugzeuge	10 %	20
Interne Transportelemente	10 %	20
externe Transportelemente, z.B. Pkw		
Lastwagen	20 %	10
Gebäude		
Industriegebäude	3 %	68
Grundstücke, die ausschließlich als Halden dienen	4 %	50
Lager- und Tankbauten (für Gase, Flüssigkeiten und Feststoffe)	7 %	30
Geschäfts-, Verwaltungs-, Dienstleistungs- und Wohngebäude	2 %	100

➤ WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- In der nächsten Ausgabe der PISTB stellen wir Ihnen drei Handlungsempfehlungen vor, mit denen gewerbliche und private Investoren aus Deutschland auf die weitreichenden Auswirkungen der spanischen Steuerreform zum 1.1.15 reagieren können.



SIEHE AUCH
Teil 2 in der
nächsten Ausgabe