

Sie befinden sich hier:

- [Internationales Steuerrecht](#)
- [2023](#)
- [Heft 22 \(Seite 805-844\)](#)
- [Praxisforum](#)
- Beul: Immobilienerwerb im Mittelmeerraum

Titel

Fundstelle

Beul: Immobilienerwerb im Mittelmeerraum IStR 2023, 828

Immobilienerwerb im Mittelmeerraum

Dr. Carsten René Beul [zur Fussnote *](#)

Immer wieder zieht es Deutsche an die Küsten des Mittelmeers oder in die Landschaften dahinter. Insbesondere Frankreich, Spanien und Italien sind beliebte Länder, in denen der Traum von der eigenen Immobilie erfüllt wird. Manchmal unter Einschaltung von Kapitalgesellschaften mit unangenehmen steuerlichen Folgen oder mit dem Versuch, die Umsatzsteuer einer Neubauimmobilie als Vorsteuer geltend zu machen. Hierauf soll nachfolgend eingegangen werden.

I. Immobilienerwerb durch deutsche GmbH – steuerliches Risiko

1. Mallorca-Entscheidung des BFH

Seit der Mallorca-Entscheidung des BFH [zur Fussnote 1](#) hat es sich herumgesprochen, dass der Erwerb einer Immobilie über eine spanische SL [zur Fussnote 2](#) mit Risiken verbunden ist. [zur Fussnote 3](#) Wenn keine Miete an die SL gezahlt und die Immobilie durch den Gesellschafter genutzt wird, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) vor. Im entschiedenen Fall lag die Geschäftsleitung der SL in Spanien, weshalb nach dem Art. [DBA_E Artikel 10](#) Abs. [DBA_E Artikel 10 Absatz 4](#) DBA-Spanien 1966 [zur Fussnote 4](#) dies in Deutschland zu versteuern ist, soweit nach spanischem Steuerrecht eine Dividende vorliegt. Hierzu hat der spanische Tribunal Supremo am 9.2.2022 [zur Fussnote 5](#) klargestellt, dass geldwerte Vorteile als Dividendeneinkünfte in Spanien zu versteuern sind.

Das DBA 1966 wurde inzwischen durch das DBA 2011 (künftig: DBA) ersetzt. [zur Fussnote 6](#)

2. Erwerb in Spanien durch deutsche GmbH

Aktuell mehren sich die Fälle, in denen Immobilien in Spanien durch eine deutsche GmbH, deren Geschäftsleitung in Deutschland liegt und deren Gesellschafter in Deutschland ansässig ist, erworben werden, keine Miete gezahlt und die Wohnung durch den Gesellschafter genutzt wird.

a) Besteuerung in Deutschland

Grundsätzlich liegt eine vGA in Deutschland vor. Diese ist auch in Deutschland zu versteuern. Da der Ort der Geschäftsleitung in Deutschland liegt, ist dies auch nicht durch das DBA eingeschränkt.

b) Dividendenbesteuerung in Spanien

In Spanien kann dies nicht als Dividende besteuert werden, da das Besteuerungsrecht an den Dividenden nach Art. [DBA_E Artikel 10](#) Abs. [DBA_E Artikel 10 Absatz 1](#) DBA dem Staat zusteht, in dem sich die Gesellschaft befindet, damit Deutschland. Eine Besteuerung nach Art. [DBA_E Artikel 10](#) Abs. [DBA_E Artikel 10 Absatz 2](#) DBA in Spanien scheidet aus, da die Gesellschaft nicht in Spanien ansässig ist. [zur Fussnote 7](#)

Ein Besteuerungsrecht Spaniens nach Art. 6 Abs. 4 DBA, das nach Stimmen im deutschen Schrifttum für möglich erachtet wird, ist nach Ansicht der spanischen Finanzverwal-

Seitenumbruch

Es folgt Seite 829

- [zurück zu Seite 828](#)
- [vorwärts zu Seite 830](#)

Sie befinden sich im Beitrag:Beul: Immobilienerwerb im Mittelmeerraum(IStR 2023, 828) [zur Fussnote 8](#) und der bestehenden Rechtsprechung [zur Fussnote 9](#) auszuschließen.

c) Besteuerung der GmbH in Spanien in Höhe der ortsüblichen Miete

Allerdings ist die GmbH nach spanischem Steuerrecht (LIRNR) [zur Fussnote 10](#) beschränkt steuerpflichtig, soweit Einkünfte unmittelbar oder mittelbar aus spanischen Immobilien stammen. Danach erzielt die gebietsfremde Gesellschaft in Spanien steuerpflichtige Einkünfte aus der Nutzung der Immobilie durch die geschäftsführenden Gesellschafter. Die Einkünfte können nach Art. [DBA_E Artikel 6](#) Abs. [DBA_E Artikel 6 Absatz 1](#) DBA in Spanien besteuert werden, was für Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder jeder anderen Form der Verwertung von Grundstücken gilt. [zur Fussnote 11](#)

Damit liegt eine Steuerpflicht in Spanien gemäß Art. 13 Abs. 1 Buchst. g LIRNR [zur Fussnote 12](#) vor. [zur Fussnote 13](#)

Die Höhe des zu versteuernden Betrags entspricht der ortsüblichen Miete. [zur Fussnote 14](#)

d) Besteuerung des Gesellschafters in Deutschland und der Gesellschaft in Spanien

Im Ergebnis muss die GmbH die Nutzung in Spanien unmittelbar versteuern, der Gesellschafter in Deutschland die vGA.

e) Besteuerung in anderen Staaten

Soweit die deutsche GmbH mit Geschäftsleitung in Deutschland einen derartigen Sachverhalt in anderen Staaten verwirklicht, liegt ebenfalls eine vGA vor. Als rein deutscher Sachverhalt ist dies auch in Deutschland zu versteuern.

Das Besteuerungsrecht der Nutzung durch eine deutsche GmbH steht nach Art. [OECD_MUSTERABK Artikel 6](#) DBA-OECD-MA dem Belegenheitsstaat der Immobilie zu.

Liegt die Geschäftsleitung einer nach dortigem Ortsrecht errichteten Kapitalgesellschaft im anderen Staat, so ist nach der Mallorca-Entscheidung des BFH [zur Fussnote 15](#) gemäß Art. [OECD_MUSTERABK Artikel 10](#) Abs. [OECD_MUSTERABK Artikel 10 Absatz 1](#) OECD-MA die Versteuerung als Dividende in Deutschland vorzunehmen, soweit das Ortsrecht darin eine Dividende sieht, ggf. unter Anrechnung der Quellensteuer, die entsprechend Art. [OECD_MUSTERABK Artikel 10](#) Abs. [OECD_MUSTERABK Artikel 10 Absatz 2](#) OECD-MA im Staat erhoben wird, in dem die Gesellschaft die Dividende zahlt.

Nur bei einer – eher unwahrscheinlichen – Abweichung vom OECD-MA könnte sich etwas anderes ergeben.

II. Vorsteuererstattung bei Erwerb eines Neubaus

1. Erwerb mit Ausweis der Umsatzsteuer

Beim Erwerb eines Neubaus ist im Regelfall die Umsatzsteuer ausweisbar. Für Frankreich, Spanien und Italien soll nachstehend dargestellt werden, wie diese Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht werden kann, wenn eine entgeltliche Überlassung der Immobilie erfolgt. Dabei ist in allen drei Ländern die reine zeitweise Vermietung umsatzsteuerfrei, ohne eine Optionsmöglichkeit zur Umsatzsteuer, so dass in diesen Fällen auch keine Vorsteuererstattung geltend gemacht werden kann. Daher wird in allen drei Ländern die Lösung über Parahotelleistung gesucht.

Seitenumbruch

Es folgt Seite 830

- [zurück zu Seite 829](#)
- [vorwärts zu Seite 831](#)

Sie befinden sich im Beitrag:Beul: Immobilienerwerb im Mittelmeerraum(ISTR 2023, 828)

2. Frankreich

Voraussetzung zur Vorsteuererstattung in Frankreich ist, dass umsatzsteuerpflichtige Entgelte erzielt werden. Die Vermietung von möblierten Immobilien zu Wohnzwecken ohne zusätzliche Dienstleistungen ist nach Art. 261 D 4°-b CGI [zur Fussnote 16](#) von der Umsatzsteuer befreit, ohne dass eine Option zur Umsatzsteuer möglich ist. Dann kann die im Rahmen des Immobilienerwerbs gezahlte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden.

Demgegenüber ist eine regelmäßige möblierte Vermietung mit gleichzeitiger Bereitstellung von Dienstleistungen unter ähnlichen Bedingungen, wie sie von Beherbergungsbetrieben mit Hotelcharakter angeboten werden, gemäß Art. 261 D 4°-b CGI [zur Fussnote 17](#) steuerpflichtig. Dabei sollte bereits beim Kauf auf die beabsichtigte steuerpflichtige Tätigkeit hingewiesen werden.

Wenn der Erwerber nicht als Umsatzsteuerpflichtiger auftritt, ist der Anspruch auf die Vorsteuererstattung gefährdet. Es sollte daher in den Vertrag aufgenommen werden, dass sowohl der Verkäufer als auch der Käufer ausdrücklich darauf hinweisen, dass sie als Umsatzsteuerpflichtige handeln.

Dann besteht die Möglichkeit, die Umsatzsteuer, die auf den Erwerb von Wirtschaftsgütern (sowohl bewegliche als auch unbewegliche sowie Dienstleistungen) angefallen ist, als Vorsteuer geltend zu machen. Um die Vorsteuererstattung zu erhalten, muss der Erwerber die Immobilie daher mit der Absicht erwerben, sie für die Erbringung umsatzsteuerpflichtiger Leistungen zu nutzen. Voraussetzung ist, dass drei der vier nachfolgend aufgelisteten Dienstleistungen den Mietern angeboten werden, damit die Vermietung mit Umsatzsteuer berechnet werden kann:

- •Die Frühstückszubereitung und die Möglichkeit, das Frühstück im Zimmer oder in der vermieteten Immobilie einnehmen zu können: Es ist nicht erforderlich, das Frühstück zu servieren; es ist ausreichend, wenn der Vermieter diese Leistung anbietet und sie auch erbringen kann, wenn die Mieter diese in Anspruch nehmen möchten.
- •Die regelmäßige Reinigung der gemieteten Räumlichkeiten während des Aufenthalts der Mieter: Auch insoweit müssen die Mieter nicht verpflichtet werden, diese Leistung in Anspruch zu nehmen, aber der Vermieter muss in der Lage sein, die Reinigung bei Bedarf durchführen zu können. Eine Reinigung zu Beginn und am Ende des Aufenthalts gilt nicht als ausreichend.
- •Regelmäßiges Wechseln von Bettwäsche und Handtüchern, wobei es den Mietern freisteht, ob sie diese Leistung in Anspruch nehmen wollen oder nicht. Die einmalige Bereitstellung ist nicht ausreichend.
- •Die Bereitstellung eines Kundenempfangs, auch wenn dieser nicht personalisiert ist: Auch hier reicht es aus, wenn der Vermieter jederzeit in der Lage ist, diese Dienstleistung zu erbringen.

Die Leistungen können vom Vermieter selbst, aber auch von externen Dienstleistern erbracht werden, sofern der Vermieter hierfür Vertragspartner ist und sie in seinem Namen abrechnet. Soweit diese Voraussetzungen vorliegen und drei der vier o.g. Dienstleistungen angeboten werden, kann die Vorsteuererstattung beantragt werden. Jedoch muss diese Vermietung 20 Jahre lang angeboten werden. Wenn dies nicht mehr der Fall ist, muss die Vorsteuererstattung pro rata zurückgezahlt werden, dh, wenn diese Art der Vermietung nur zwei Jahre erfolgt, sind 18/20 der Vorsteuererstattung zurückzuzahlen.

Der Erwerber kann dies als natürliche Person oder über eine hierzu eigens gegründete Gesellschaft abwickeln. Allerdings muss die Immobilie dauerhaft zur Vermietung zur Verfügung stehen. Um den Finanzbehörden gegenüber nachweisen zu können, dass der Erwerber die Immobilie erwerben möchte, um sie regelmäßig möbliert zu vermieten und um dabei Dienstleistungen anzubieten, die denen von Beherbergungsbetrieben mit Hotelcharakter ähnlich sind, wäre es in jedem Fall sinnvoll, dies im Kaufvertrag zu vermerken. Soweit die Abwicklung über eine Gesellschaft erfolgt, ist für die Zeit, in der der Gesellschafter oder

Geschäftsführer die Immobilie nutzt, ein Entgelt zu zahlen, das mindestens 80 % der üblichen Miete für den Zeitraum beträgt.

3. Spanien

Die Regelungen in Spanien sind vergleichbar. [zur Fussnote 18](#) Bei zeitweiser Vermietung von Touristenunterkünften ist der Vermieter zwar nach Art. 5.1.c LIVA [zur Fussnote 19](#) Unternehmer, aber soweit keine für das Hotelgewerbe typischen Dienstleistungen erbracht werden, sind die Leistungen nach Art. 20.1 Nr. 23 LIVA [zur Fussnote 20](#) umsatzsteuerfrei und unterliegen daher der ITP, der Steuerpflicht für Mietverträge (Transmisiones Patrimoniales

Seitenumbruch

Es folgt Seite 831

- [zurück zu Seite 830](#)
- [vorwärts zu Seite 832](#)

Sie befinden sich im Beitrag:Beul: Immobilienerwerb im Mittelmeerraum(ISTr 2023, 828)

Onerosas). In diesen Fällen besteht keine Umsatzsteuerpflicht und kann auch keine Vorsteuer geltend gemacht werden.

Werden typische Dienstleistungen eines Beherbergungsgewerbes erbracht, so besteht nach Art. 4.1 LIVA Umsatzsteuerpflicht mit dem nach Art. 91.1.2. 2° LIVA ermäßigten Satz von 10 %.

Daher muss auch in Spanien zwischen der rein touristischen Vermietung und den Hoteldienstleistungen unterschieden werden. Beherbergungsdienstleistungen zeichnen sich in diesem Sinne dadurch aus, dass sie den Kunden über die bloße Bereitstellung einer Immobilie oder eines Teils einer Immobilie hinausgehende Dienstleistungen anbieten, wie zB den Empfang und die ständige und ununterbrochene Betreuung des Kunden in einem dafür vorgesehenen Raum, die regelmäßige Reinigung des Objekts und der Unterkunft, den regelmäßigen Wechsel der Bettwäsche und der Handtücher sowie die Erbringung anderer Dienstleistungen für den Kunden (Wäscherei, Gepäckaufbewahrung, Presse, Reservierungen usw) und manchmal auch die Erbringung von Verpflegungsdienstleistungen. Nicht als spezifische Nebendienstleistungen des Hotelgewerbes werden nachfolgende angesehen:

- •Reinigung und Wäschewechsel bei Ankunft und Abreise;
- •Reinigung der Gemeinschaftsbereiche des Gebäudes (Eingangshalle, Treppen und Aufzüge) sowie der Anlage, in der es sich befindet (Grünanlagen, Zugangstüren, Gehwege und Straßen);
- •technischer Kundendienst und Wartungsdienste für eventuelle Reparaturen an Sanitäranlagen, Elektrik, Glas, Jalousien, Schlössern und Elektrogeräten.

4. Italien

Die Vermietung von Wohngebäuden ist gemäß Art. 10 Abs. 1 Nr. 8 der Präsidialverordnung [zur Fussnote 21](#) 633/1972 umsatzsteuerfrei. [zur Fussnote 22](#)

Werden die Wohneinheiten jedoch im Rahmen einer Hotel- oder Parahotel­­tätigkeit genutzt, ist dies gemäß Anhang zur Präsidialverordnung Nr. 633/1972 Tab. A, Teil III Nr. 120 mit einem Steuersatz von 10 % steuerpflichtig. Die entsprechende Nr. 120 des Anhangs verweist auf Art. 6 des Gesetzes 217/1983. [zur Fussnote 23](#) Dieses Gesetz wiederum wurde durch Gesetz 135/2001 aufgehoben [zur Fussnote 24](#) und aufgrund der in diesem Gesetz enthaltenen Verordnungsermächtigung durch Rechtsverordnung des Ministerpräsidenten dahingehend modifiziert, dass alle Verweise auf das Gesetz 217/1983 nunmehr Verweise auf diese Rechtsverordnung und auf die regionalen Regelungen des Sektors werden. [zur Fussnote 25](#)

Die Steuerverwaltung stellte hierzu in einem Erlass klar: „Die Tätigkeit der Vermietung von Immobilien für touristische Zwecke kann als Beherbergung im Hotelgewerbe eingestuft werden, wenn sie auf der Grundlage der sektoralen Rechtsvorschriften auf regionaler Ebene als solche eingestuft wird“ [zur Fussnote 26](#), mit der Folge, dass 10 % Umsatzsteuer zu berechnen sind.

Mit einem späteren Rundschreiben [zur Fussnote 27](#) wurde diese Ansicht nochmals strukturiert erläutert. Wenn die Vermietung zu touristischen Zwecken durchgeführt wird, die Tätigkeit jedoch nicht die gemäß den sektoralen regionalen Vorschriften erforderlichen Merkmale aufweist, um als Tätigkeit mit Hotel- oder Parahotelcharakter eingestuft zu werden, ist dies nicht umsatzsteuerpflichtig, weil eine Vermietung mit Wohnnutzung besteht. Eine Vorsteuererstattung wäre damit ausgeschlossen.

Wenn in einer oder mehreren Regionen die entsprechenden Rechtsvorschriften nicht erlassen wurden, richtet sich die Umsatzsteuerpflicht einer Beherbergungsleistung danach, ob sie in den Anwendungsbereich der Rechtsverordnung (oder anderer in diesem Sektor geltender allgemeiner Regelungen) fällt, nach der die in Hotels, Motels, Ferienwohnungen und ähnlichen Einrichtungen erbrachten Dienstleistungen dem Hotel- und Parahotellerie-Sektor zugerechnet werden können, einschließlich „Einrichtungen zur Vermietung von Zimmern, Ferienhäusern und -wohnungen“, definiert als „möblierte Objekte, die auf unternehmerischer Basis zur Vermietung an Touristen verwaltet werden“ [zur Fussnote 28](#), mit Ausnahme zentraler Dienstleistungen, während einer oder mehrerer Saisons, mit Verträgen, deren Laufzeit drei Monate übersteigt. [zur Fussnote 29](#) Die Umsatzsteuerbefreiung gemäß Art. 10 Abs. 8 Präsidialverordnung Nr. 633/1972 liegt jedoch dann vor, wenn sich aus der Kombination der regionalen sektoralen Vorschriften und der allgemeinen Vorschriften (einschließlich der allgemeinen Vorschriften der genann-

Seitenumbruch

Es folgt Seite 832

- [zurück zu Seite 831](#)
- [vorwärts zu Seite](#)

Sie befinden sich im Beitrag: Beul: Immobilienerwerb im Mittelmeerraum (IStR 2023, 828)

ten Rechtsverordnung) ergibt, dass die Beherbergungsleistungen nicht den oben beschriebenen Charakter eines „Hotels“ (oder Ähnliches) aufweisen.

Das bedeutet, in Italien ist jeweils ausgehend von den regionalen Vorschriften zu prüfen, ob die Vermietung dem Parahotellerie-Sektor zuzurechnen ist.

5. Andere EU-Staaten

Ein kursorischer Überblick über andere EU-Staaten hat ergeben, dass die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs durch Einrichtung eines Parahotelbetriebs immer dann geprüft werden kann, wenn das anwendbare Umsatzsteuerrecht eine Umsatzsteuerfreiheit der Vermietung von Wohnimmobilien einschließlich Ferienwohnungen vorsieht. Dabei ist jedoch, wie insbesondere das Beispiel Italien aufzeigt, zu prüfen, ob ein solcher Parahotelbetrieb durch regionale Vorschriften geregelt wird.

III. Zusammenfassung

- 1. Wie vorstehend am Beispiel Spanien erläutert, birgt der Erwerb einer Ferienimmobilie zur Selbstnutzung durch eine deutsche GmbH oder eine Kapitalgesellschaft aus einem anderen Rechtsgebiet das hohe Risiko, dass in Deutschland eine vGA an den in Deutschland ansässigen Gesellschafter vorliegt und die Gesellschaft die ortsübliche Miete versteuern muss.
- 2. Der Erwerb einer Ferienimmobilie mit ausweisbarer Umsatzsteuer kann in EU-Staaten (beispielhaft für Frankreich, Spanien und Italien beschrieben), in denen die Vermietung von Wohnimmobilien einschließlich Ferienimmobilien steuerfrei ist, dann zum Vorsteuerabzug bei Fremdvermietung genutzt werden, wenn eine hotelähnliche Vermietung (Parahotellerie) vorliegt, was im Einzelfall zu prüfen ist, insbesondere dahingehend, ob möglicherweise regionale Vorschriften festlegen, was als hotelähnlich einzustufen ist.

Fussnoten

Fussnote *

Dr. Carsten René Beul ist Rechtsanwalt/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer in Neuwied, Revisionsexperte (CH), Revisore Legale (I) und Reviseur d'Entreprises (L) in Ried-Brig (CH) und Luxemburg.

Fussnote ¹

BFH v. 12.6.2013 – [BFH Aktenzeichen IR10911110 I R 109–111/10](#), BStBl. II 2013, [BSTBL Jahr 2013 II Seite 1024](#), IStR 2013, [ISTR Jahr 2013 Seite 834](#) mAnm Behrenz.

Fussnote ²

Sociedad de Responsabilidad Limitada (SL), entsprechend der deutschen GmbH.

Fussnote ³

Vgl. auch Behrenz IStR 2022, [ISTR Jahr 2022 Seite 865](#); Hölzl Festgabe Wassermeyer 2015, Nr. 46 Rn. 13.

Fussnote ⁴

DBA-Spanien v. 5.12.1966, BGBl. 1968 II [BGBL Jahr 1968 II Seite 9](#), 140 (DBA 1966).

Fussnote ⁵

Sala de lo Contencioso del 09/02/2022, Recurso N°4769/2020, Resolución N°157/2022.

Fussnote ⁶

DBA-Spanien v. 3.2.2011, BGBl. 2012 II [BGBL Jahr 2012 II Seite 18](#).

Fussnote ⁷

Wassermeyer/Kaesler in Wassermeyer, DBA, Stand Jan. 2023, OECD-MA 2017 Art. 10 Rn. 56–58. „Ist entweder die zahlende Gesellschaft oder der die Dividende empfangende Anteilseigner in keinem der beiden Vertragsstaaten oder sind beide in demselben Vertragsstaat ansässig, so findet Art. 10 Abs. 2 mit der Folge keine Anwendung, dass vorbehaltlich einer Anwendung von Art. 21 Abs. 1 dem Quellenstaat ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht entsprechend seinem innerstaatlichen Steuerrecht zusteht. Art. 10 Abs. 2 ist auch nicht anzuwenden, wenn und soweit die Voraussetzungen des Art. 10 Abs. 4 erfüllt sind.“

Fussnote ⁸

Vgl. auch zu ähnlichen Regelungen Dirección General de Tributos (DGT) verbindliche Auskünfte V1888-20 v. 10.6.2020; V2147-17 v. 21.8.2017; V2285-12 v. 30.11.2012.

Fussnote ⁹

Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, Resolución del 9 Sep. 2021, Rec. 17/00379/2018 zum inhaltsgleichen Art. 6 Abs. 4 DBA-Spanien/Kasachstan; Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, Sentencia 1479/2019 de 27 Nov. 2019, Rec. 697/2017 y Sentencia 1392/2019 de 15 Nov. 2019, Rec. 708/2017.

Fussnote ¹⁰

Gesetz über die Einkommensteuer der Auslandsansässigen (Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes – LIRNR).

Fussnote ¹¹

Dirección General de Tributos (DGT) verbindliche Auskunft V2285-12 v. 30.11.2012: (Übers.: „Sowohl das deutsch-spanische Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ... (Boletín Oficial del Estado‘ v. 8.4.1968) ... sehen in Art. 6 Abs. 1 vor: ‚Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen können in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen belegen ist.‘ In beiden Abkommen wird in Abs. 3 klargestellt, dass die Bestimmungen des Abs. 1 für Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder jeder anderen Form der Verwertung von Grundstücken gelten, und in Abs. 4, dass die Bestimmungen der Abs. 1 und 3 gleichermaßen für Einkünfte aus gewerblich genutzten Grundstücken und aus Grundstücken gelten, die für die Ausübung beruflicher Dienstleistungen genutzt werden. Daher kann Spanien als der Staat, in dem die Immobilie gelegen ist, die daraus erzielten Einkünfte besteuern. Wenn Deutschland ... als Ansässigkeitsstaat des Unternehmens die Einkünfte besteuert, beseitigt es die Doppelbesteuerung, wie im geltenden Abkommen und in seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen. Am 18.10.2012 ist das neue Abkommen (BOE v. 30.7.2012) in Kraft getreten und seine Bestimmungen gelten gemäß den Bestimmungen von Art. 30 des Abkommens ab dem 1.1.2013. Art. 6 des neuen Abkommens, der die Einkünfte aus Immobilien betrifft, ändert nichts an der bisherigen Analyse und ermöglicht die Besteuerung in Spanien.“).

Fussnote ¹²

Art. 13.1 LIRNR (Übers.: „g) Einkünfte, die unmittelbar oder mittelbar aus auf spanischem Hoheitsgebiet gelegenen Immobilien oder aus Rechten an diesen stammen“).

Fussnote ¹³

Dirección General de Tributos (DGT) verbindliche Auskunft V1888-20 v. 10.6.2020 (zu dem insoweit inhaltlich gleichlautenden DBA-Spanien/Frankreich): (Übers.: „Folglich können die Einkünfte aus der Nutzung des Grundstücks in Spanien besteuert

werden. So gelten nach Art. 13 Abs. 1 Buchst. g TRLIRNR u.a. folgende Einkünfte als im spanischen Hoheitsgebiet erzielt: ‚g) Einkünfte, die direkt oder indirekt aus einer im spanischen Hoheitsgebiet gelegenen Immobilie stammen‘. Demnach erzielt die nicht ansässige Gesellschaft in Spanien steuerpflichtige mutmaßliche Einkünfte, die aus der Nutzung der Immobilie durch die geschäftsführenden Gesellschafter stammen.“).

Fussnote ¹⁴

Dirección General de Tributos (DGT) verbindliche Auskunft V1888-20 v. 10.6.2020 (zu dem insoweit inhaltlich gleichlautenden DBA-Spanien/Frankreich): (Übers.: „In Bezug auf die Bewertung dieser Einkünfte bestimmt Art. 15.2 des TRLIRNR Folgendes: ‚(2) Die Bestimmungen von Art. 16 des überarbeiteten Textes des Körperschaftsteuergesetzes, der mit dem Königlichen Gesetzesdekret [Aktenzeichen 42004 4/2004](#) v. 5.3.2004 verabschiedet wurde, gelten für Transaktionen, die von Steuerpflichtigen für diese Steuer mit Personen oder Einrichtungen durchgeführt werden, die mit ihnen verbunden sind. Für diese Zwecke gelten als verbundene Personen oder Körperschaften diejenigen, die in Art. 16.3 des durch den Königlichen Gesetzeserlass [Aktenzeichen 42004 4/2004](#) v. 5.3.2004 genehmigten, neu gefassten Textes des Körperschaftsteuergesetzes genannt sind. [...]‘. Für die Bewertung dieser Einkünfte wird auf die Bestimmungen des Art. 18 des aktuellen Gesetzes [Aktenzeichen 272014 27/2014](#) v. 27.11.2014 über die Körperschaftsteuer verwiesen, der die einem Unternehmen und seinen Gesellschaftern nahestehenden Personen berücksichtigt und in Abs. 1 vorsieht: ‚(1) Die Transaktionen zwischen verbundenen Personen oder Unternehmen werden zu ihrem Marktwert bewertet. Als Marktwert gilt der Wert, der von unabhängigen Personen oder Einrichtungen unter Bedingungen vereinbart worden wäre, die den Grundsatz des freien Wettbewerbs respektieren.“).

Fussnote ¹⁵

S. oben Fn. 1.

Fussnote ¹⁶

Art. 261 D 4°-b Code général des impôts (Übers.: „Von der Mehrwertsteuer befreit sind: ... 4° Die gelegentliche, dauerhafte oder saisonale Vermietung von möblierten oder vollausgestatteten Wohnungen zu Wohnzwecken“).

Fussnote ¹⁷

(Übers.: „Die Befreiung gilt jedoch nicht: ... b. für Leistungen der Bereitstellung eines möblierten oder vollausgestatteten Raums, die gegen Entgelt und auf übliche Weise erbracht werden und zusätzlich zur Beherbergung mindestens drei der folgenden Leistungen umfassen, die unter ähnlichen Bedingungen erbracht werden wie in

gewerblich betriebenen Beherbergungsbetrieben mit Hotelcharakter: Frühstück, regelmäßige Reinigung der Räumlichkeiten, Bereitstellung von Haushaltswäsche und Empfang der Gäste, auch wenn dieser nicht persönlich ist.“).

Fussnote ¹⁸

Hierzu vgl. Dirección General de Tributos (DGT) verbindliche Auskunft V0714-15 v. 4.3.2015.

Fussnote ¹⁹

Gesetz [Aktenzeichen 371992 37/1992](#) v. 28.12.1992 über die Mehrwertsteuer (BOE v. 29.12.1992).

Fussnote ²⁰

Bei Mietverträgen sieht Art. 20.1 Nr. 23 LIVA vor, dass die folgenden Transaktionen von dieser Umsatzsteuer befreit sind: (Übers.: „23. Vermietungen, die gemäß den Bestimmungen von Art. 11 dieses Gesetzes als Dienstleistungen angesehen werden, sowie die Begründung und Übertragung von dinglichen Nutzungs- und Verwertungsrechten, die folgende Wirtschaftsgüter zum Gegenstand haben: ...
b) Gebäude oder Gebäudeteile, die ausschließlich zu Wohnzwecken oder zur anschließenden Vermietung durch Einrichtungen, die öffentliche Wohnungsbauprogramme verwalten, oder durch Unternehmen, die unter die Sonderregelung für Einrichtungen zur Vermietung von Wohnraum fallen, die in der Körperschaftsteuer festgelegt ist, bestimmt sind. Die Steuerbefreiung wird auf Garagen und Nebengebäude, die zu den Wohnungen gehören, sowie auf gemeinsam mit diesen gemietete Möbel ausgedehnt. Die Befreiung gilt nicht für: ...
e) Vermietung von möblierten Wohnungen oder Wohnräumen, wenn der Vermieter sich verpflichtet, eine der für das Hotelgewerbe typischen ergänzenden Dienstleistungen zu erbringen, wie zB Restaurant-, Reinigungs-, Wäscherei- oder andere ähnliche Dienstleistungen.“).

Fussnote ²¹

Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.).

Fussnote ²²

Außer Wohnimmobilien, die vor nicht mehr als vier Jahren im Rahmen eines öffentlich geförderten Bauprogramms errichtet oder renoviert wurden.

Fussnote ²³

Anhang zur Präsidialverordnung 633/1972 Tab. A, Teil III Nr. 120. (Übers.: „Dienstleistungen, die für Kunden erbracht werden, die in den in Art. 6 des Gesetzes 217/1983 (v. 17.5.1983, Staatsanzeiger (G.U.) Nr. 141 v. 25.5.1983) genannten Einrichtungen untergebracht sind“); Art. 6 des Gesetzes 217/1983 definiert Beherbergungsbetriebe.

Fussnote ²⁴

Art. 11 Abs. 6 iVm Art. 2 Abs. 4 Gesetz [Aktenzeichen 1352001 135/2001](#) v. 29.3.2001, „Reform der nationalen Tourismusgesetzgebung“, Staatsanzeiger Nr. 92 v. 20.4.2001; Legge 29 marzo 2001, n. 135, „Riforma della legislazione nazionale del turismo“, G.U. n. 92 del 20 aprile 2001.

Fussnote ²⁵

Rechtsverordnung des Premierministers (Präsident des Ministerrats) v. 13.9.2002, Staatsanzeiger Nr. 225 v. 25.9.2002; D.P.C.M. 13.9.2002, G.U. n. 225 del 25.9.2002; Art. 1 Abs. 3: (Übers.: „Alle Verweise auf das Gesetz Nr. 217 v. 17.5.1983, die in den zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Rechtsverordnung geltenden Rechtsakten enthalten sind, sind als Verweise auf diese Rechtsverordnung und auf die regionalen Regelungen des Sektors zu verstehen.“).

Fussnote ²⁶

Erlass der Steuerverwaltung v. 10.8.2004, Nr. 117/E/2004, Agenzia delle entrate, risoluzione 10.8.2004, n. 117/E/2004.

Fussnote ²⁷

Rundschreiben der Steuerverwaltung v. 1.3.2007, Nr. 12/E/2007; Agenzia delle entrate, circolare 1.3.2007, n. 12/E/2007.

Fussnote ²⁸

Erlass Nr. 117/E/2004 (in dem durch Gesetzesverordnung Nr. 223/06 geänderten rechtlichen Rahmen): (Übers.: „... auch auf der Grundlage des derzeitigen Regelungsrahmens ist es für die Einstufung der Vermietung von Wohnimmobilien als touristisch-hotelähnliche Tätigkeit erforderlich, dass die in den Vorschriften des Sektors festgelegten Voraussetzungen erfüllt sind, um die spezifischen MwSt-

Vorschriften für die Tätigkeit von Hotels, Motels, Zimmervermietungen, Ferienhäusern und -wohnungen u.Ä. in Anspruch nehmen zu können.“).

Fussnote ²⁹

(Übers.: „„Beherbergungsbetriebe, Ferienhäuser und -wohnungen“, definiert als ,möblierte Objekte, die auf unternehmerischer Basis zur Vermietung an Touristen verwaltet werden, ohne zentrale Dienstleistungen anzubieten, während einer oder mehrerer Saisons, mit Verträgen, die für mehr als drei aufeinanderfolgende Monate gelten.““).

[© Verlag C.H.BECK oHG 2023](#)