

IV. Steuerrecht

(Alvaro Echevarría Pleyer / Luis Lamarque Krieg)

1.	Einleitung	87
2.	Die spanische Einkommensteuer	88
2.1	Anwendungsbereich: Die Steuersubjekte	88
2.2	Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage	88
2.2.1	Einkünfte aus unselbständiger Arbeit	88
2.2.2	Einkünfte aus unbeweglichem Kapital: Immobilien	89
2.2.3	Einkünfte aus beweglichem Vermögen: Zinsen, Dividenden und sonstige Finanzeinnahmen	89
2.2.4	Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit	89
2.2.5	Spezifischer Fall: Die objektive Steuerfestlegung (<i>estimación objetiva</i>)	90
2.2.6	Vermögensgewinne	90
2.2.7	Freibeträge	91
2.3	Die Ermittlung der Steuerschuld	91
2.3.1	Die zwei Teile der Bemessungsgrundlage	91
2.3.2	Die Anwendung des Steuertarifs	91
2.3.3	Die Ermittlung der Nettosteuerschuld	91
2.3.4	Die Ermittlung der endgültigen Steuerschuld	92
2.4	Wesentliche Aspekte des Verfahrens	92
3.	Die spanische Körperschaftsteuer	92
3.1	Allgemeines	92
3.2	Ermittlung der Bemessungsgrundlage	92
3.2.1	Handelsrechtliche Buchführungs- und Bilanzierungspflichten	92
3.2.2	Gewinnermittlung nach dem LIS	93
3.3	Steuerliche Bewertungsvorschriften	95
3.3.1	Abschreibung für Abnutzung	96
3.3.2	Wertberichtigungen	97
3.3.3	Rückstellungen für Risiken und Aufwendungen	97
3.3.4	Fremdfinanzierungen	98
3.4	Die Sonderregelungen der Körperschaftsteuer	98
3.4.1	Allgemeiner Überblick	98
3.4.2	Spezifischer Fall: Die ehemalige Sonderregelung der Steuertransparenz - heute die besondere Form der Besteuerung für die sogenannten Vermögensgesellschaften	100
3.4.3	Besteuerung der Geschäfte zwischen der Gesellschaft, die von Freiberuflern, Künstlern oder Sportlern gebildet wird und ihren Gesellschaftern	101
3.4.4	Konzernbesteuerung	101
3.5	Die Ermittlung der Steuerschuld	103
3.5.1	Unbeschränkte Steuerpflicht	103
3.5.2	Beschränkte Steuerpflicht	104
3.5.3	Erweiterung der Besteuerung von „Entitäten“ ohne Rechtspersönlichkeit	106
3.6	Das Anrechnungsverfahren	107
3.6.1	Das Teilanrechnungsverfahren für inländische Dividenden	107
3.6.2	Freistellung-/Teilanrechnungsverfahren für ausländische Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung ausländischer Anteile	111

4.	Die spanische Umsatzsteuer	112
4.1	Abgrenzung des Steuertatbestands	112
4.2	Dreiecksgeschäfte	112
4.3	Steuerpflichtige Personen	113
4.4	Steuersätze	113
4.5	Vorsteuerabzug	113
4.6	Rückerstattung an nicht ansässige und nicht niedergelassene Personen	113
5.	Steuer auf Eigentumsübertragungen und Urkunden	114
5.1	Steuertatbestände	114
5.2	Steuersätze	114
6.	Gemeindesteuern	114
6.1	Steuer auf gewerbliche Tätigkeiten	114
6.2	Grundsteuer	115
6.3	Kraftfahrzeugsteuer	115
6.4	Steuer auf Bautätigkeiten	116
6.5	Städtische Wertzuwachsteuer	116
	Autorendarstellung	117

1. Einleitung

Die vierte Zusatzbestimmung des Gesetzes 46/2002 vom 18. Dezember, durch die die Gesetze über die spanische Einkommensteuer (*Impuesto de la Renta de las Personas Físicas*), die Körperschaftsteuer (*Impuesto sobre Sociedades*) und die Ertragsteuer nicht ansässiger Personen (*Impuesto de la Renta de no Residentes*) teilweise modifiziert wurden, in der durch das Gesetz 62/2003 vom 30. Dezember 2003 gegebenen Neufassung, beauftragt die Spanische Regierung damit, in den auf das Inkrafttreten dieses letzten Gesetzes folgenden 15 Monaten eine jeweilige Neufassung der oben erwähnten Steuergesetze zu erarbeiten und zu verabschieden. Der Zweck dieser Ermächtigung liegt in der Absicht, Klarheit in dem zu diesem Zeitpunkt geltenden spanischem Steuersystem zu schaffen und somit die Rechtssicherheit der Finanzbehörden und besonders der Steuerpflichtigen zu erhöhen. Derselbe Grund hatte die durch die Königlichen Legislativen Erlasse 1/2004 und 2/2004 eingeführten Neufassungen über das Katasteramt und die Gemeindesteuern, die auch Gegenstand dieses Beitrages sind, zur Folge, auch wenn die legislative Delegation in diesen letzten beiden Fällen jeweils durch die Gesetze 48/2002 vom 23. Dezember und 51/2002 vom 27. Dezember 2002 durchgenommen wurde.

Der Ausgangspunkt für eine systematische Darstellung des spanischen Steuersystems ist meistens die Differenzierung zwischen direkten und indirekten Steuern. Unter einer direkten Steuer versteht man in Spanien eine Steuer, die die Einkünfte oder das Vermögen des Steuersubjektes „direkt“ als steuerbaren Tatbestand hat, während als indirekte Steuern diejenigen gelten, die in irgendeiner Form die Ausgaben des Steuersubjektes betreffen und somit „indirekt“ dessen steuerliche Leistungsfähigkeit erfassen. Als eine Kategorie für sich gelten die Gemeindesteuern. Schließlich muss noch berücksichtigt werden, dass es in Spanien gewisse Regionen mit einem besonderen steuerlichen Status gibt.

Auf diesen Grundlagen lässt sich das spanische Steuersystem wie folgt schematisch darstellen:

Direkte Steuern

- Einkommensteuer natürlicher Personen (*Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* – IRPF)
- Vermögensteuer (*Impuesto sobre el Patrimonio* – IP)
- Steuer auf Erbschaften und Schenkungen (*Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* – ISD),
- Körperschaftsteuer (*Impuesto sobre Sociedades* – IS)
- Steuer auf das Einkommen nicht ansässiger Personen (*Impuesto sobre la Renta de no Residentes* – IRNR)

Indirekte Steuern

- Mehrwertsteuer (*Impuesto sobre el Valor Añadido* – IVA)
- Steuer auf private unentgeltliche Eigentumsübertragungen, Gesellschaftsoperationen und notarielle Urkunden (*Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales* – ITP)

- Sondersteuern: Alkohol, Tabak, Kraftstoffe, Verkehrsmittel (*Impuestos Especiales*)
- Zollabgaben (*Renta de Aduanas*)
- Allgemeine Indirekte Kanarische Steuer (*Impuesto General Indirecto Canario* – IGIC)
- Indirekte Steuer für Ceuta und Melilla (*Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación*)

Gemeindesteuern

- Steuer auf Immobilien (*Impuesto sobre Bienes Inmuebles* – IBI)
- Steuer auf Gewerbliche Tätigkeiten (*Impuesto sobre Actividades Económicas* – IAE)
- Steuer auf Kraftfahrzeuge (*Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*)
- Steuer auf Bautätigkeiten (*Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*)
- Steuer auf den Wertzuwachs des städtischen Bodens (*Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*)

Steuerliche Sondergebiete

- Baskenland
- Navarra
- Kanarische Inseln
- Ceuta und Melilla

Die Besonderheit im Falle des Baskenlandes und Navarra besteht darin, dass diese Gebiete über eine „separate Haushaltskasse“ verfügen und ihre Steuern und sonstige Abgaben durch eine eigene Gesetzgebung autonom erheben und regeln. Es wird von diesen „autonomen Regionen“ ein jährlicher Beitrag an die zentrale Staatskasse entrichtet, der die Investitionen und Ausgaben des zentralen Staates in diesen Gebieten und eine proportionale Beteiligung an gemeinsamen Kosten (z.B. Verteidigung) decken soll.

Anders ist der Fall der Kanarischen Inseln und der Städte Ceuta und Melilla, da die Abgaben dieser Gebiete in die allgemeine „zentrale Staatskasse“ fließen. Die Besonderheit besteht hier darin, dass es für die Kanarischen Inseln einerseits und für Ceuta und Melilla andererseits besondere steuerliche Vergünstigungen im Bereich der direkten Steuern gibt. Da diese Gebiete auch nicht zum europäischen Zollgebiet gehören und von der Anwendung der europäisch harmonisierten Umsatzsteuer ausgeschlossen sind, treten hier auch spezifische indirekte Steuern auf.

In diesem Beitrag werden wir uns mit einer Betrachtung des allgemeinen Steuersystems befassen, wobei der Schwerpunkt im Bereich der Körperschaftsteuer und der Besteuerung nicht ansässiger Steuersubjekte liegt, da diese Aspekte unseres Erachtens die wesentlichsten für die steuerliche Planung von Investitionen in Spanien sind. Der Rechtsstand dieses Beitrages ist der 1. Juli 2004.

2. Die spanische Einkommenssteuer

Die spanische Einkommensteuer wurde durch das Gesetz 40/1998 vom 9. Dezember 1998, das am 1. Januar 1999 in Kraft trat, neu geregelt. Dieses Gesetz wurde jedoch durch das Gesetz 46/2002 bald weiter entwickelt und erneuert, wobei die Steuer in vielen Einzelheiten und Detaillösungen umfangreicher gestaltet wurde, stets mit der Absicht, die Steuerlast so gerecht wie möglich den persönlichen Umständen des Steuerbeiträgers anzupassen. Die Neuerungen bis zum 1. Juli 2004 sind im Vergleich dazu relativ gering. Eine Anhebung der technischen Komplexität und der erheblichen Kasuistik konnte in diesem Prozess nicht vermieden werden.

Das neue Gesetz (40/1998 plus Änderungen in 46/2002) impliziert keine radikale Änderung bezüglich der Vergangenheit. Es ist vielmehr eine Weiterentwicklung des vorherigen Gesetzes 18/1991, das seinerseits schon als eine Entwicklung des Gesetzes 44/1978 galt. Auch die am 5. März verabschiedete Neufassung, Königliches Gesetzesdekret 3/2004 führt keine Neuerungen ein, da sie rein formeller Art ist. Die *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (IRPF) kann daher weiterhin als eine persönliche und direkte Steuer bezeichnet werden, die das Einkommen der natürlichen Personen aufgrund der Prinzipien von Gleichheit, Allgemeinheit und Progressivität unter Berücksichtigung der persönlichen Umstände des Steuersubjektes besteuert.

Obwohl die IRPF bezüglich deutscher Investitionen in Spanien sicher eine relativ untergeordnete Rolle spielt, hat sie rein technisch betrachtet dennoch eindeutig die Schlüsselposition im spanischen System der direkten Steuern. Daher wollen wir auf eine kurze Erläuterung ihrer Grundzüge nicht verzichten, dies jedoch ohne die Absicht der Ausführlichkeit, da eine detaillierte Darstellung sämtlicher Einzelheiten den Rahmen dieser Arbeit überschreiten würde. Dies gilt insbesondere seit der Reform zum 1. Januar 2003, da sich seit diesem Datum die Komplexität und Kasuistik der IRPF – zwar ohne die Prinzipien zu ändern – erheblich erhöht hat.

2.1 Anwendungsbereich: Die Steuersubjekte

Die IRPF ist eine persönliche Steuer, die in der Regel personenbezogen erhoben wird, obwohl auf Antrag auch Familieneinheiten zusammen veranlagt und besteuert werden können. Steuersubjekte der IRPF sind alle natürlichen Personen, die in einem Steuerjahr (Kalenderjahr) als in Spanien ansässig gelten. Die IRPF befasst sich also nur mit der unbeschränkten Steuerpflicht der in Spanien ansässigen Personen. Die beschränkte Steuerpflicht wird seit dem 1. Januar 1999 durch ein separates Gesetz geregelt, das wir unter Abschnitt 3.5.2 erläutern werden.

Das Königliche Gesetzesdekret 3/2004 (*Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (LIRPF) betrachtet erstens all diejenigen Personen als ansässig, die mehr als 183 Tage eines Kalenderjahres in Spanien anwesend sind. Vorübergehende

Abwesenheiten gelten auch als Anwesenheit, es sei denn das Steuersubjekt kann eine steuerliche Ansässigkeit in einem anderen Land mittels des entsprechenden Zertifikats der zuständigen Steuerbehörden nachweisen. Der zweite Anknüpfungspunkt ist gegeben, wenn sich das Zentrum der wirtschaftlichen Interessen in Spanien befindet. Schließlich gilt die Rechtsvermutung, dass eine Person in Spanien ansässig ist, wenn der Ehegatte und etwaige minderjährige Kinder in Spanien ansässig sind. Diese Vermutung kann durch einen entsprechenden Beweis widerlegt werden.

Es sei bemerkt, dass die spanischen Behörden diese Bestimmungen stets so auslegen, dass bei Erfüllung der notwendigen Bedingungen das Steuersubjekt für das ganze Kalenderjahr als ansässig gilt. Man kann also nicht für einen Teil eines Kalenderjahres als ansässig gelten. Dies kann sich auch zugunsten des Steuersubjektes auswirken, denn es wird im Jahr der Einreise bis zum 31. Dezember als nicht ansässig gelten, wenn es in dem Jahr weniger als 183 Tage in Spanien verbracht hat, unabhängig davon, wie lange es dann in Spanien bleibt.

Diese Regeln müssen natürlich unter Berücksichtigung eventueller Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) interpretiert werden, da ein DBA prinzipiell den Vorrang hat und zu Schlussfolgerungen führen kann, die von denen des nationalen Rechtes abweichen.

Ferner gilt seit 1. Januar 2004 im LIRPF als Neuerung, dass nach Spanien zugezogene natürliche Personen – unter bestimmten Voraussetzungen – die Wahl haben, während der ersten fünf Jahre als nicht ansässige Steuersubjekte behandelt zu werden, wenn ihr Zuzug aufgrund eines Arbeitsverhältnisses in Spanien erfolgt. Im Wesentlichen impliziert dies die Anwendung eines festen Satzes von 25% anstatt des progressiven Tarifs, dessen Obergrenze bei 45% liegt.

2.2 Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Allgemein formuliert besteht die Bemessungsgrundlage aus allen steuerbaren Einkünften und Vermögensgewinnen, die das Steuersubjekt während eines jeden Veranlagungszeitraumes (in der Regel das Kalenderjahr) erzielt. Das LIRPF stellt in Art. 7 gewisse Einkünfte frei, wie etwa Abfindungen bei Entlassung und gewisse Entschädigungen oder Gewinne von amtlich zugelassenen Glücksspielen. Bei der Definition der steuerbaren Einkünfte und Vermögensgewinne unterscheidet das LIRPF folgende Kategorien:

2.2.1 Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

Als Einkünfte aus unselbständiger Arbeit gelten sämtliche Vergütungen, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber für die geleistete Arbeit erhält. Art. 16 LIRPF enthält neben der allgemeinen Definition eine ausführliche Liste von konkreten

Einkünften, die unter diese Kategorie fallen, wie etwa Löhne, Gehälter, Sonderzahlungen, Reisekostenzuschüsse über die gesetzliche Grenze hinaus, Renten und Pensionen und sogar die Arbeitslosenunterstützung. Ferner enthält das Gesetz eine nicht abschließende Liste von steuerbaren Sachleistungen und die entsprechenden Bewertungsregeln.

Innerhalb der Kasuistik des Gesetzes kann hervorgehoben werden, dass generell eine Reduktion des Einkommens um 40% gilt, wenn es in einer Zeitspanne von mehr als zwei Jahren erzielt wurde (z.B. Sonderzahlungen) und wenn derartige Zahlungen nicht wiederholt erfolgen.

Die Basis für die Anwendung dieser Reduktion von 40% ist jedoch beschränkt bei sogenannten „Kaufoptionen über Firmenanteile“. Sie darf das mittlere Einkommen aller Steuerbeiträge multipliziert mit den Jahren, die die Erwirtschaftung dauerte, nicht überschreiten (z.B. 17.900,- € für 2003).

Als prinzipiell abzugsfähige Ausgaben gelten erstens die Zahlungen für Sozialversicherung und sonstige Pflichtversicherungen sowie Gewerkschaftsbeiträge. Ferner sind verschiedene Pauschalbeträge zur Minderung der steuerbaren Höhe von Rentenbezügen je nach Einkommenshöhe und familiärer und persönlicher Situation abzugsfähig. Diese Pauschalen steigen z.B. bei Behinderten je nach dem Grad der Behinderung.

2.2.2 Einkünfte aus unbeweglichem Kapital: Immobilien

Bei Vermietung und Verpachtung gilt laut Art. 20 - 21 LIRPF die allgemeine Regel, dass die Differenz zwischen Einnahmen und sämtlichen notwendigen Ausgaben, inklusive Zinsen, zu versteuern ist. Wenn die Einkünfte in einer Zeitspanne von mehr als zwei Jahren erwirtschaftet werden, gilt auch hier eine Reduktion von 40%.

Städtische Immobilien, die weder der Vermietung/Verpachtung dienen, noch unternehmerisch genutzt werden und die nicht als gewöhnliche Wohnung des Eigentümers dienen, führen zu einem fiktiven jährlichen Einkommen von 2% oder 1,1% des Katasterwertes, je nach dem, ob der Katasterwert nach dem 1. Januar 1994 aktualisiert wurde oder nicht.

2.2.3 Einkünfte aus beweglichem Vermögen: Zinsen, Dividenden und sonstige Finanzeinnahmen

Das LIRPF definiert in Art. 23 vier verschiedene Kategorien von Einkünften, die alle unter den Oberbegriff der Einkünfte aus beweglichem Vermögen fallen:

- Einkünfte aufgrund von Beteiligungen am Eigenkapital von Körperschaften aller Art; im Wesentlichen handelt es

sich hier um Dividenden. Deren Betrag wird grundsätzlich mit 140% multipliziert und das Ergebnis in die Bemessungsgrundlage integriert. Dafür gilt dann ein Abzug von 40% der Bruttodividende gegen die Steuerschuld. Wenn die ausschüttende Körperschaft nicht dem allgemeinen Steuersatz von 35% unterliegt, sondern einem niedrigeren, wird mit 125% oder 100% multipliziert. Dafür gilt dann ein Abzug von nur 25% oder 0%.

- Einkünfte aus Kapitalanlagen; hier sind im wesentlichen Zinsen gemeint. Es sei bemerkt, dass auch der Gewinn bei der Veräußerung von den entsprechenden Wertpapieren unter diese Kategorie fällt.
- Einkünfte aus Kapitalisierungsoperationen (Lebens- und Zeitrenten) und Lebensversicherungen, insofern sie nicht als Einkünfte aus unselbständiger Arbeit gelten.
- Sonstige Einkünfte aus beweglichem Vermögen; hierunter fallen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von beweglichen Sachen, aus Urheber- und Patentrechten, aus der Zession von *know how* etc.

Bei allen Kategorien gilt unter jeweiligen spezifischen Bedingungen eine Reduktion des Einkommens um 40%, wenn es in einer Zeitspanne von mehr als zwei Jahren erwirtschaftet wird. Verwaltungs- und Depotkosten von Wertpapieren werden als abzugsfähige Ausgabe anerkannt.

2.2.4 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit

Das LIRPF und dessen neue Durchführungsverordnung (Königliches Dekret 1175/2004 vom 30. Juli 2004) regeln ein System, nach dem der Einzelunternehmer nach drei verschiedenen Verfahren veranlagt werden kann:

- Direkte Ermittlung der Bemessungsgrundlage (*estimación directa*): Hier gelten prinzipiell alle Bestimmungen der Körperschaftsteuer bezüglich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und der anwendbaren Steuervergünstigungen.
- Vereinfachte Form der direkten Ermittlung der Bemessungsgrundlage (*estimación directa simplificada*): Wie oben, jedoch mit bestimmten Vereinfachungen bezüglich Abschreibungen und Rückstellungen; anwendbar bis 600.000,- € Jahresumsatz und nur für bestimmte Tätigkeiten.
- Objektive Steuerfestlegung (*estimación objetiva*): Es handelt sich um ein System, bei dem die Steuerschuld anhand von gewissen objektiven Parametern pauschal festgelegt wird. Es ist nur für bestimmte Tätigkeiten und für einen Jahresumsatz von bis zu 450.000,- € anwendbar (siehe hierzu 2.2.5).

Es muss hierzu erwähnt werden, dass die beiden letzten Varianten bei Erfüllung der notwendigen Bedingungen immer dann zur

Anwendung kommen, wenn das Steuersubjekt nicht ausdrücklich auf sie verzichtet. Die formalen Buchführungspflichten sind logischerweise unterschiedlich umfangreich bei den drei Varianten, so dass nur bei der ersten die vollständigen Buchführungspflichten erfüllt werden müssen.

Auch bei dieser Art von Einkünften gilt prinzipiell eine Reduktion von 40%, wenn sie in einer Zeitspanne von mehr als zwei Jahren erwirtschaftet werden.

2.2.5 Spezifischer Fall: Die objektive Steuerfestlegung (*estimación objetiva*)

Wie soeben erwähnt, sieht das Gesetz für Einkünfte aus bestimmten selbständigen Tätigkeiten auch eine Form der objektiven Steuerfestlegung (*estimación objetiva*) vor, eine Möglichkeit, die schon die spanische Allgemeine Abgabenordnung ansetzt.

Es handelt sich um ein System, bei dem die Steuerschuld anhand von gewissen objektiven Parametern pauschal festgelegt wird, wie etwa die Anzahl der Tische in einem gastwirtschaftlichen Betrieb oder die Anzahl der Angestellten.

Diese Steuerfestlegungsmethode kommt nur bei Ausübung der Tätigkeiten zur Anwendung, die ausdrücklich in der entsprechenden Durchführungsverordnung aufgezählt sind. Für das Jahr 2004 ist die relevante Verordnung die „*Orden Ministerial*“ 3.313/2003, vom 28. November 2003.

Des Weiteren sind folgende Grenzen festgelegt, die nicht überschritten werden dürfen, um dieses Festlegungsverfahren befolgen zu können:

- a) Der Umsatz sämtlicher wirtschaftlicher Tätigkeiten des Steuersubjektes darf den Betrag von 450.000,- € nicht übersteuern.
- b) Der Aufwand an Gütern und Dienstleistungen, mit Ausnahme der Investitionsgüter, darf nicht mehr als 300.000,- € betragen.
- c) Überdies wird in der Durchführungsverordnung für jede Tätigkeit eine Höchstanzahl an Angestellten festgelegt.

Schließlich müssen sämtliche Tätigkeiten innerhalb des territorialen Anwendungsbereiches der IRPF stattfinden.

Diese Festlegungsmethode greift automatisch, wenn das Steuersubjekt nicht ausdrücklich auf ihre Anwendung verzichtet. Der Verzicht muss entweder bei der steuerlichen Anmeldung zu Beginn der Tätigkeit vorgenommen werden oder jeweils innerhalb des Monats Dezembers erfolgen, der dem Jahr vorangeht, in welchem der Verzicht wirken soll.

Der Verzicht wirkt sich auf sämtliche vom Steuersubjekt ausge-

föhrten wirtschaftlichen Tätigkeiten aus und darf innerhalb der drei folgenden Jahren nicht widerrufen werden. Schließlich ist zu betonen, dass der Verzicht nach Ablauf der erwähnten dreijährigen Frist automatisch verlängert wird, wenn das Steuersubjekt ihn nicht ausdrücklich widerruft.

Allgemein muss diesbezüglich noch erwähnt werden, dass die Anwendung dieser objektiven Festlegungsmethode mit der Anwendung der vereinfachten Sonderregelungen in der Umsatzsteuer (*régimen simplificado*) koordiniert ist. Bei diesen Sonderregelungen der Umsatzsteuer wird die Umsatzsteuerschuld dadurch bestimmt, dass die Vorsteuer, mit der der Unternehmer effektiv belastet wurde, von der Mehrwertsteuer abgezogen wird, die dem pauschal berechneten Einkommen des Steuersubjektes entspricht.

Konkret wird die Bemessungsgrundlage der IRPF, diesem objektiven Verfahren folgend, wie folgt festgelegt:

- a) Die jeweiligen objektiven Faktoren oder Parameter (Angestellte, Tische, Kilowatt, u.s.w.) des Unternehmers werden mit den in der Durchführungsverordnung bestimmten Beträgen multipliziert.
- b) Von dem Ergebnis werden bestimmte Beträge als Vergünstigungen auf Grund von Investitionen oder Arbeitsplatzschaffung abgezogen.
- c) Je nach Tätigkeit, können bestimmte Korrektorkoeffizienten angewendet werden.
- d) Sodann können außergewöhnliche Aufwendungen (die z.B. durch einen Brand oder einer Überschwemmung verursacht worden sind) abgezogen werden.
- e) Zuletzt müssen dem ermittelten Betrag die ggf. erhaltenen Subventionen hinzugerechnet werden.

2.2.6 Vermögensgewinne

Unter diese Kategorie von Einkünften fallen im Wesentlichen die Gewinne bei Veräußerung von Vermögenselementen. Das LIRPF definiert diese Kategorie und enthält einen Katalog von Bewertungsregeln in seinen Artikeln 31 - 37.

Das seit dem 1. Januar 1999 gültige System sieht für Immobilien eine Aktualisierung der Anschaffungswerte vor, um den Effekt der Inflation auszugleichen. Dazu wird der nominale Anschaffungswert mit einem Faktor je nach Anschaffungsjahr multipliziert. Die Tabelle der Faktoren wird für jedes Steuerjahr mit dem Haushaltsgesetz veröffentlicht.

Die wesentliche Eigenart der Besteuerung von Vermögensgewinnen besteht jedoch darin, dass sie nicht etwa mit dem Rest der Einkünfte in die Bemessungsgrundlage integriert werden,

sondern separat einem festen Steuersatz von 15% unterliegen, wenn mindestens ein Jahr seit der Anschaffung verstrichen ist.

Es sei schließlich bemerkt, dass für Vermögenselemente, die vor dem 1. Januar 1994 angeschafft wurden, noch eine vorübergehende Anwendung des früheren Systems des Gesetzes 18/1991 möglich ist, das eine prozentuale Reduktion des Veräußerungsgewinnes je nach dem, wie weit das Anschaffungsjahr zurücklag, vorsah. Die allgemeine Reduktion ist 14,28% pro Jahr, für notierte Aktien gelten 25% pro Jahr und für Immobilien 11,11%.

Eine Immobilie, die z.B. am 31. Dezember 1994 für zehn Jahre im Vermögen des Verkäufers war, kann also steuerfrei veräußert werden.

2.2.7 Freibeträge

Das LIRPF sieht zusätzlich in den Art. 41 - 43 eine Reihe von Freibeträgen vor, die generell die Bemessungsgrundlage mindern, unabhängig von der Art der erzielten Einkünfte. Der allgemeine Freibetrag liegt bei 3.400,- €. Ferner gibt es Familienfreibeträge für Ahnen und Kinder, die vom Steuersubjekt wirtschaftlich abhängig sind und mit ihm zusammenleben. Für Kinder liegt der Freibetrag zwischen 1.400,- € und 2.300,- € pro Kind, steigend je nach Kinderanzahl.

2.3 Die Ermittlung der Steuerschuld

2.3.1 Die zwei Teile der Bemessungsgrundlage

Nach der Feststellung der steuerbaren Einkünfte und Gewinne besteht der nächste Schritt zur Ermittlung der Steuerschuld zunächst in einer Differenzierung zwischen dem „allgemeinen Teil der Bemessungsgrundlage“ und dem „speziellen Teil der Bemessungsgrundlage“.

Der allgemeine Teil der Bemessungsgrundlage besteht aus sämtlichen Einkünften mit Ausnahme jener Vermögensgewinne, die in einem Zeitraum von weniger als einem Jahr entstanden sind. Das LIRPF erlaubt bei dieser Feststellung der Bemessungsgrundlage wieder den Abzug - unter gewissen Bedingungen - von einer Reihe von Beträgen (z.B. wegen Arbeitsverhältnis in Abhängigkeit, Behinderung, Beiträge zu Rentenfonds, etc), in verschiedenen Höhen und mit jeweils spezifischen Grenzen (Art. 50 - 62). Eine negative Bemessungsgrundlage darf dadurch jedoch nicht entstehen.

Der spezielle Teil der Bemessungsgrundlage besteht aus den Vermögensgewinnen, die in mehr als einem Jahr entstanden sind. Auch hier sind noch die oben genannten Beträge abziehbar, wenn sie für den allgemeinen Teil der Bemessungsgrundlage nicht voll zur Anwendung kommen konnten. Wenn dennoch Restbeträge übrig sind, gilt eine Vortragsfrist von vier Jahren.

2.3.2 Die Anwendung des Steuertarifs

Der progressive Steuertarif der IRPF ist in einen staatlichen Tarif und einen separaten Tarif zur Finanzierung der Autonomen Regionen aufgeteilt, wobei der erste 70% der Gesamtlast ausmacht und der zweite 30%. Der progressive Tarif wird, wie bereits bei der Behandlung der Vermögensgewinne erwähnt wurde, nur auf den allgemeinen Teil der Bemessungsgrundlage angewandt.

Der staatliche Tarif für den allgemeinen Teil der Bemessungsgrundlage ist für 2004 folgender:

Steuerbares Einkommen	Steuerfestbetrag	Resteinkommen	Steuersatz für das Resteinkommen
— bis Euro	— Euro	— bis Euro	— Prozentsatz
0	0,00	4.000	9,06
4.000	362,40	9.800	15,84
13.800	1.914,72	12.000	18,68
25.800	4.156,32	19.200	24,71
45.000	8.900,64	Im folgenden	29,16

Der zusätzliche Tarif für die Finanzierung der Autonomen Gemeinschaften ist für das Jahr 2004 der folgende, wenn diese keinen spezifischen Tarif eingeführt haben:

Steuerbares Einkommen	Steuerfestbetrag	Resteinkommen	Steuersatz für das Resteinkommen
— bis Euro	— Euro	— bis Euro	— Prozentsatz
0	0,00	4.000	5,94
4.000	237,60	9.800	8,16
13.800	1.037,28	12.000	9,32
25.800	2.155,68	19.200	12,29
45.000	4.515,36	Im folgenden	15,84

Schließlich wird der spezielle Teil der Bemessungsgrundlage vom Zentralstaat mit dem festen Satz von 9,06% besteuert und durch die Autonomen Regionen mit 5,94%.

2.3.3 Die Ermittlung der Nettosteuerschuld

Aus der Anwendung der Steuersätze ergibt sich zunächst eine Bruttosteuerschuld. Zur Ermittlung der Nettosteuerschuld können jedoch eine Reihe von Steuerabzügen zur Geltung gebracht werden, wie etwa ein Prozentsatz von (etwa) 15% bis 25% (unterschiedlich je nach Region) der Investition zur Wohnungsanschaffung innerhalb gewisser Grenzen oder von 10% bzw. 15% (ebenso variabel je nach Region) für Spenden an gemeinnützige Organisationen und Investitionen in Güter von kulturellem

Interesse. Ferner gelten für Einzelunternehmer dieselben Abzüge, die die Körperschaftsteuer vorsieht.

Es muss hierzu generell erwähnt werden, dass die Autonomen Regionen einen gewissen Spielraum zur Gestaltung von Steuerabzügen und Tarifen innerhalb ihres jeweiligen Gebietes haben, so dass die Ermittlung der Nettosteuerschuld regional leicht unterschiedlich ausfallen kann.

2.3.4 Die Ermittlung der endgültigen Steuerschuld

Der letzte Schritt - die Ermittlung der endgültigen Steuerschuld - besteht darin, dass von der Nettosteuerschuld die Anrechnung der Körperschaftsteuer bei Erhalt von Dividenden und die Anrechnung ausländischer Steuern praktiziert wird und schließlich sämtliche Steuereinbehalte, die das Steuersubjekt ertragen musste, abgezogen werden.

2.4 Wesentliche Aspekte des Verfahrens

Das Steuersubjekt ist zur Selbstveranlagung der Steuer jährlich verpflichtet. Die Frist für die Einreichung der entsprechenden Steuererklärung liegt in der Regel zwischen dem 1. Mai und dem 30. Juni jenes Jahres, das dem jeweiligen Steuerjahr folgt.

3. Die spanische Körperschaftsteuer

3.1 Allgemeines

Im Bereich der Besteuerung der unternehmerischen Investitionen in Spanien liegt die Körperschaftsteuer zweifellos im Mittelpunkt des Interesses, da sie in der Regel jedes Investitionsvehikel in Spanien, sei es eine Kapitalgesellschaft oder eine Personengesellschaft, betreffen wird. Sogar eine Betriebstätte wird unter praktisch den gleichen Regeln besteuert, obwohl in diesem Fall rein formal gesehen eine besondere Steuer für nicht Ansässige Subjekte zur Anwendung kommt, die weiter unten noch Erläutert wird.

Die spanischen Ertragsteuern folgen der allgemeinen Besteuerungstechnik der meisten Steuern dieser Art. Nach der Bestimmung, wer als Steuersubjekt die festzusetzende Steuer zu entrichten hat, wird zunächst festgelegt, welche Tatbestände der Steuer grundsätzlich unterliegen. Der Schwerpunkt liegt sodann in der Quantifizierung der einzelnen Steuertatbestände und damit in der Ermittlung der Bemessungsgrundlage.

Lediglich der Einzelunternehmer unterliegt nach den bisherigen Darstellungen der Einkommensteuer, juristische Personen und auch Personengesellschaften dagegen der Körperschaftsteuer. Anders als im deutschen Recht, in dem die Körperschaftsteuer bezüglich der Einkünfte-Definition und der Ermittlung des Einkommens im wesentlichen auf das Einkommensteuerrecht

verweist, definieren das spanische Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht jeweils selbständig, was sie als steuerbares Einkommen ansehen und wie dieses zu ermitteln ist.

Auch nach dem ab 1. Januar 1999 geltenden LIRPF unterscheidet die spanische Einkommensteuer weiterhin zwischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und solchen aus selbständiger Arbeit, wobei zu letzteren die Einkünfte von gewerbetreibenden und freiberuflich arbeitenden Personen gehören. Darüber hinaus kennt es noch Kapitaleinkünfte aus beweglichem und unbeweglichem Vermögen sowie den Tatbestand der Vermögensgewinne, mit dem die sich beim Verkauf von Vermögensgegenständen ergebenden Gewinne oder Verluste erfasst werden. Die spanische Einkommensteuer verweist allerdings seit jeher für die Ermittlung der hier hauptsächlich interessierenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb und selbständiger Tätigkeit auf das Körperschaftsteuerrecht.

Ähnliches galt im spanischen Körperschaftsteuerrecht, das bis 1995 in Kraft war. Das heutige Gesetz in der durch das Königliche Gesetzesdekret 4/2004 eingeführten Neufassung durch Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) kennt dagegen keine Unterscheidung mehr zwischen den verschiedenen Einkunftsarten. Es ist nur noch von *Renta* (Einkommen) die Rede, unabhängig davon, aus welcher Quelle es stammt. Die Steuerpflicht ergibt sich daher unmittelbar aus der Ermittlung der Bemessungsgrundlage, ohne dass es einer vorherigen Bestimmung der Einkunftsart bedarf. Die folgenden Ausführungen konzentrieren sich daher auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach dem LIS.

3.2 Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Das LIS von 1995 versteht unter dem nicht näher definierten Begriff des Einkommens das buchhalterische Ergebnis (in Deutschland würde man wohl sagen: Jahresüberschuss nach Handelsbilanz bzw. Gewinn nach Gewinn- und Verlustrechnung) nach steuerlichen Korrekturen. Damit ist eine Regelung geschaffen, die mit dem deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatz der Handelsbilanz nach § 5 Abs. 1 EStG in etwa vergleichbar ist.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der spanischen Körperschaftsteuer ergibt sich aus der Umsetzung des buchhalterischen Ergebnisses in die konkrete Bemessungsgrundlage unter Anwendung der diversen Regeln des LIS. Da dem buchhalterischen Ergebnis als Ausgangspunkt dieses Prozesses somit eine zentrale Rolle zukommt, ist eine genauere Betrachtung der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflichten angezeigt).

3.2.1 Handelsrechtliche Buchführungs- und Bilanzierungspflichten

Spanien hat Ende der 80er Jahre sein Handels- und Gesellschaftsrecht den maßgeblichen EG-Richtlinien angepasst.

Diese Anpassung der spanischen Gesetze an die Grundsätze der EG beeinflusste wesentliche Aspekte der Buchführung. Eingeführt wurde dabei eine allgemeine Publizitätspflicht und eine allgemeine Prüfungspflicht durch unabhängige Prüfer. Als weitere Neuerung entstand für spanische Konzerne die Pflicht zur Aufstellung konsolidierter Abschlüsse.

Die maßgeblichen Vorschriften für die Buchführung und Rechnungslegung finden sich im spanischen Handelsrecht (*Código de Comercio, im folgenden CCom*), im spanischen Aktienrecht (*Ley de Sociedades Anónimas, im folgenden LSA*) und im sog. Buchführungsplan (*Plan General de Contabilidad, im folgenden PGC*).

Nach dem spanischen Bilanzrichtliniengesetz vom 25. Juli 1989, dessen Regelungen im Wesentlichen die Art. 25 - 49 des CCom über die Rechnungslegung betrafen, sind von jeder Gesellschaft bestimmte Bücher zu führen. Es handelt sich gemäß Art. 25 - 27 CCom um:

- Journal,
- Inventar- und Bilanzbuch,
- Protokollbuch,
- Buch über die Inhaber von Namensaktien.

Beim Einzelkaufmann erfordert das CCom nur Journal sowie Inventar- und Bilanzbuch.

Der Jahresabschluss umfasst die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung sowie den Anhang, die als Einheit aufzufassen sind (Art. 34 Nr. 1 CCom). Falls der Jahresabschluss bei Anwendung der gesetzlichen Vorschriften kein klares Bild über Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gibt, sind zusätzliche Informationen aufzunehmen. Im Handelsrecht wird keine Differenzierung zwischen Lagebericht und Anhang vorgenommen. Unternehmen, die nach Handelsrecht bilanzieren, sind nicht zur Aufstellung von Lageberichten verpflichtet. Abweichend vom deutschen Recht besteht die Pflicht zur Aufstellung von Kapitalflussrechnungen (Art. 35 Nr. 4 CCom).

Auch in Spanien kennt man den Begriff der „Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung“. Er wurde 1973 in das CCom aufgenommen. Eine ausführliche Fassung der Grundsätze finden sich im ersten Teil des PGC.

Aufgrund der oben erwähnten Harmonisierung des europäischen Handelsrechts kann man prinzipiell davon ausgehen, dass die spanischen buchhalterischen Regeln, wenigstens in ihren wesentlichen Zügen, mit den deutschen übereinstimmen, obwohl natürlich die Richtigkeit dieser allgemeinen Aussage bezüglich konkreter Aspekte immer geprüft werden sollte. Das buchhalterische Ergebnis, das sich aus diesen Regeln ergibt, ist, wenigstens im Normalfall, der Ausgangspunkt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage.

3.2.2 Gewinnermittlung nach dem LIS

Die Grundsätze der Ermittlung der Bemessungsgrundlage sind in Art 10 LIS formuliert:

Art. 10: Begriff und Feststellung der Steuerbasis (Bemessungsgrundlage):

- Die Steuerbasis besteht aus dem Betrag des Einkommens während des Veranlagungszeitraumes, gemindert durch die Verrechnung von Verlustvorträgen aus früheren Wirtschaftsjahren.
- Die Steuerbasis wird durch das Verfahren der direkten Ermittlung bestimmt und, subsidiär, durch das Verfahren der indirekten Ermittlung unter Anwendung der Bestimmungen der spanischen Abgabenordnung - *Ley General Tributaria (LGT)*.
- Beim Verfahren der direkten Ermittlung wird die Steuerbasis unter Anwendung der Bestimmungen des LIS durch die Korrektur des buchhalterischen Ergebnisses berechnet, das anhand der Bestimmungen des Handelsgesetzbuches, der übrigen bei dieser Feststellung anwendbaren Gesetze sowie der jeweiligen Durchführungsverordnungen bestimmt wird.

Aus Art. 10.2 LIS ist ersichtlich, dass das LIS prinzipiell nur zwei Verfahren zur Feststellung der Steuerbasis vorsieht. Das Verfahren der direkten Ermittlung wird in 10.3 LIS als das gewöhnliche, auf dem buchhalterischen Ergebnis beruhende Verfahren beschrieben.

a) *Direkte und indirekte Ermittlung der Steuerbasis (Bemessungsgrundlage)*

Unter der direkten Methode versteht das spanische Steuerrecht eine Überschussrechnung, nach der sich das Einkommen aus dem Überschuss der Erträge über die Aufwendungen zuzüglich der Vermögenszuwächse und abzüglich der Vermögensverluste ergibt. Für die zeitliche Zuordnung der Erträge und Aufwendungen gilt das Realisationsprinzip. Damit handelt es sich nicht um eine einfache Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach dem Kassenprinzip, sondern um eine nach dem Realisationsprinzip periodisierte Überschussrechnung. Darin liegt der wesentliche Unterschied zu der Überschussrechnung des § 4 Abs. 3 EStG im deutschen Recht. Da die spanische Überschussrechnung unmittelbar aus der handelsrechtlichen Buchführung hervorgeht und nach dem Realisationsprinzip periodisiert ist, ist sie mit der Gewinn- und Verlustrechnung nach deutschem Verständnis vergleichbar.

Bezüglich des Verfahrens der indirekten Besteuerung bedient sich der Gesetzgeber im LIS des Verweises auf das Gesetz 58/2003, das *Ley General Tributaria (LGT)*, das zum 1. Juli 2004

in Kraft getreten ist. In Art 53 LGT beschreibt es das Verfahren, das im Prinzip auf jede Steuer Anwendung finden kann. Es wird nur angewendet, wenn bestimmte Voraussetzungen gegeben sind, etwa eine gesetzlich erforderliche Buchführung nicht vorliegt oder solche Mängel aufweist, dass sie eine Feststellung des korrekten buchhalterischen Ergebnisses unmöglich macht, der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht gegenüber den Steuerbehörden nicht nachkommt oder Widerstand gegen die Steuererhebung leistet.

Der Eigenkapitalvergleich nach spanischem Verständnis entspricht damit grundsätzlich dem Betriebsvermögensvergleich des deutschen Steuerrechts nach § 4 Abs. 1 EStG, der ebenfalls die Differenz zwischen dem Eigenkapital am Anfang und am Ende des Wirtschaftsjahres (vermehrt um den Betrag der Entnahmen und vermindert um den Betrag der Einlagen) als Gewinn definiert.

Da die direkte Ermittlung der gesetzlich vorgesehene Regelfall ist, den auch der Steuerpflichtige anstreben sollte, beziehen sich die folgenden Ausführungen im Wesentlichen auf diese.

b) Besteuerbare Einnahmen und absetzbare Aufwendungen

Da das spanische Steuerrecht ebenfalls dem objektiven Nettoprinzip als Ausfluss des Gedankens der Leistungsfähigkeit folgt, lässt das spanische Körperschaftsteuerrecht neben der Erfassung der erzielten Erträge zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage den Abzug von damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen zu. Da es jedoch konsequent an das buchhalterische Ergebnis zur Feststellung der Bemessungsgrundlage anknüpft, enthält das LIS keine Definition oder spezifische Aufzählung der besteuerten Einnahmen und absetzbaren Aufwendungen mehr. Hier wird der Unterschied zum früheren LIS von 1978 am deutlichsten erkennbar, in dem diese Begriffe ausführlich behandelt und durch einen Katalog aufgezählt wurden.

Ein „Rest“ der früheren gesetzgeberischen Technik findet sich noch in Art. 14 des heutigen LIS, der folgende Ausgaben als generell nicht absetzbar bezeichnet:

- Entgelt für Beteiligungen am Eigenkapital,
- die Körperschaftsteuer selbst,
- Bußgelder und Geldstrafen,
- Verluste bei Glücksspielen,
- Schenkungen und Spenden,
- Aufwendungen für interne Pensionsfonds,
- Aufwendungen für Dienstleistungen bei Operationen in Steueroasen, es sei denn, man kann nachweisen, dass sie effektiv stattgefundenen Transaktionen entsprechen.

Der Begriff des „Entgelts für Beteiligungen am Eigenkapital“ betrifft nicht die ordentliche Gewinnausschüttung, da diese schon handelsrechtlich keine Ausgabe ist. Vielmehr knüpft Art. 14 Buchst. a) LIS an verdeckte Gewinnausschüttungen an, was unter

anderem anhand des benutzten Begriffs „Entgelt“ (*retribución*) statt „Ausschüttung“ (*distribución*) deutlich wird.

c) Verdeckte Gewinnausschüttung

Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung ist im spanischen Steuerrecht eigentlich unbekannt. Der diesem deutschen Begriff entsprechende Begriff ist das „direkte oder indirekte Entgelt für die Beteiligung am Eigenkapital“.

Eine weitere Definition des direkten oder indirekten Entgelts für die Beteiligung am Eigenkapital findet man weder im LIS noch in seiner Durchführungsverordnung (RIS). In der Rechtsprechung wurden als Entgelt für die Beteiligung am Eigenkapital Prämien eingeordnet, die an die Aktionäre für die Teilnahme an einer außerordentlichen Hauptversammlung bezahlt wurden, sowie die an Gesellschafter bezahlten Beträge, die als Geschäftsführergehalt bezeichnet werden, aber in ihrer Höhe je nach der Kapitalbeteiligung der Gesellschafter variieren. Eine durch die Rechtsprechung bereits durchdeklinierte Dogmatik der verdeckten Gewinnausschüttung ist damit im spanischen Recht noch nicht vorhanden.

Dass es an einer abgeschlossenen Dogmatik fehlt, dürfte unter anderem seine Ursache darin haben, dass in diesen Fällen die Bestimmung des Art. 16 LIS über sog. *operaciones vinculadas* (verbundene Geschäftsvorgänge) einschlägig ist. Das LIS unterzieht hier Geschäfte einer Überprüfung, sofern aufgrund einer engen Beziehung zwischen den beteiligten Rechtssubjekten die Möglichkeit besteht, dass diese nicht zu fremdüblichen Konditionen abgewickelt werden. Art. 16 LIS geht dabei insofern weiter als Art. 14 Buchst. a) LIS, als er auch verhinderte Vermögensmehrungen erfasst. Allerdings ist sein Anwendungsbereich gleichzeitig enger, da er auf bestimmte Beteiligungsverhältnisse abstellt. Zudem erfolgt eine Berichtigung nur, wenn durch die marktunüblichen Preise dem spanischen Fiskus insgesamt ein Steuerausfall entsteht.

Art. 16.3 LIS gestattet der Staatsverwaltung die Anwendung folgender Methoden zur Ermittlung des Marktpreises:

- üblicher Marktpreis des Geschäftsvorgangs, wenn dieser genau feststellbar ist,
- Handelsspannen, die der Steuerpflichtige bei vergleichbaren, aber nicht verbundenen Operationen ansetzt oder die im entsprechenden Handelsverkehr üblich sind,
- Wiederverkaufsmethode,
- Verteilung des Gesamtergebnisses der Operation je nach Risiken und Funktionen der beteiligten Vertragsteile,
- Art. 16.1 LIS bestimmt, dass durch eine Wertberichtigung der besteuerte Gewinn nicht höher sein darf, als wie er sich bei einer Abwicklung zu marktüblichen Preisen bei den betroffenen Gesellschaften insgesamt ergeben hätte (bilaterale Korrektur).

Ein besonders problematisches Feld für verdeckte

Gewinnausschüttungen ist auch im spanischen Recht die Angemessenheit von Geschäftsführergehältern. Man findet im heutigen LIS (im Gegensatz zum alten LIS) keinen gesonderten Hinweis mehr auf die Vergütung der geschäftsführenden Verwaltungsräte (*administradores*), es gelten also zunächst nur die handelsrechtlichen Bestimmungen, die erfordern, dass Vergütungen der Geschäftsführer in der Satzung festgelegt sein müssen. Das allgemeine *arm's length*-Prinzip von Art. 16 LIS ist unseres Erachtens jedoch auch hier zu beachten.

d) **Zeitliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen**

Das LIS behandelt diesen Punkt in Art. 19. Als Grundregel gilt das buchhalterische Realisationsprinzip. Wenn der Steuerpflichtige davon abweichende Kriterien für notwendig hält, um eine korrekte Darstellung des Vermögens und des Jahresergebnisses zu erreichen, wie etwa das Kassenprinzip, ist hierfür die Genehmigung der Steuerbehörden einzuholen.

Aufwendungen müssen stets verbucht sein, um steuerlich absetzbar zu sein (Eintragungsprinzip). Die Verbuchung hat zeitlich dem Realisationsprinzip zu entsprechen, es gilt aber folgende Ausnahme: Aufwendungen, deren Verbuchung im korrekten Zeitpunkt versäumt wurde, und die erst in einem späteren Jahr verbucht werden, sind steuerlich im Verbuchungsjahr absetzbar, wenn dadurch insgesamt keine niedrigere Steuer entsteht, als sie bei zeitlich korrekter Verbuchung entstanden wäre.

Schließlich enthält Art. 19 LIS noch spezifische Regeln für Ratenzahlungen, Aufwendungen für Pensionsfonds, Auflösung von Rückstellungen und Schenkungen. Bei Einkünften, die durch regelmäßig wiederkehrende Ratenzahlungen erzielt werden, gilt grundsätzlich das Zuflussprinzip, es sei denn, der Steuerpflichtige bevorzugt das Realisationsprinzip. Aufwendungen für interne Pensionsfonds sind erst dann steuerlich abziehbar, wenn die entsprechenden Leistungen ausbezahlt werden. Im spanischen Recht werden Wertberichtigungen ausschließlich über Rückstellungen auf der Passivseite gebildet und nicht über Teilwertabschreibungen. Wird diese Wertberichtigung später durch eine Wiederaufwertung korrigiert, ist diese im Jahr der Wiederaufwertung als Einnahme zu erfassen. Schenkungen sind im Jahr der Schenkung als Einnahme zu erfassen.

e) **Wiederinvestition außerordentlicher Erträge**

Art. 42 LIS enthält eine Sonderregelung für die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgütern und Gesellschaftsbeteiligungen von mehr als 5%, wenn der Steuerpflichtige innerhalb einer bestimmten Frist (ein Jahr vor bis drei Jahre nach der Veräußerung) den Verkaufserlös in neue Aktiva investiert. In diesem Fall wird die Besteuerung des ursprünglichen Veräußerungsgewinnes auf einen effektiven Steuersatz von 15% reduziert, durch das Verfahren eines entsprechenden Steuerabzuges (*tax credit*).

f) **Verlustvortrag**

Art. 25 LIS erlaubt seit 1. Januar 2002 die Verrechnung von Verlusten „in den Veranlagungszeiträumen, die in den 15 folgenden Jahren abgeschlossen werden“ in unbegrenzter Höhe. Für neugegründete Gesellschaften gilt diese Frist erst ab dem Jahr, in dem erstmals ein Gewinn erwirtschaftet wird. Im deutschen Recht entspricht dies dem Verlustabzug des § 10 d EStG, nur dass im spanischen Recht die Begrenzung des Verlustvortrags nicht über die Höhe des vortragbaren Verlusts erfolgt, sondern allein durch den Zeitraum. Zum Verlustausgleich mit Gewinnen des laufenden Veranlagungszeitraumes bedarf es im spanischen Recht keinerlei Regelung, da das LIS nur das nach den hier dargestellten Grundsätzen zu ermittelnde Einkommen kennt, in dem sich zwingend Erträge und Aufwendungen saldieren. Mangels verschiedener Einkunftsarten kennt die spanische Körperschaftsteuer daher begrifflich keinen (horizontalen oder vertikalen) Verlustausgleich.

Aufgrund der Möglichkeiten des Verlustabzugs nach Art. 25 LIS stellt sich auch in Spanien das in Deutschland bekannte Problem des sogenannten Mantelkaufs. Diesen versucht Art. 25.2 LIS zu verhindern. Nach dieser Regel ist vom Verlustvortrag einer Gesellschaft die positive Differenz zwischen allen historischen Beiträgen der Gesellschafter und dem Nettovermögen der Gesellschaft abzuziehen, wenn folgende Bedingungen kumulativ gegeben sind:

- Erwerb einer Mehrheitsbeteiligung durch eine natürliche Person, eine Gesellschaft oder eine Gruppe von vinkulierten Gesellschaften oder natürlichen Personen nach dem Jahr, in dem der Verlust entstand, wenn die Erwerbenden vorher nicht mehr als 25% der Anteile hielten.
- Die Gesellschaft, deren Anteile erworben werden, war in den sechs Monaten vor dem Erwerb der Mehrheitsbeteiligung untätig.

Art. 22 LIS regelt die Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten. Nach den allgemeinen Regeln des LIS werden Gewinne und Verluste von Auslandsbetriebsstätten in die Bemessungsgrundlage der spanischen Steuer integriert, wobei im Fall von Gewinnen Art. 22 unter gewissen Bedingungen eine Freistellung der Betriebsätteneinkünfte erlaubt. Werden nun durch die Auslandsbetriebsstätte zunächst Verluste erzielt, können diese in die Bemessungsgrundlage des Stammhauses integriert werden, aber bei späteren Gewinnen der Betriebsstätte gilt die Freistellung natürlich nur ab dem Betrag der vorher integrierten Verluste.

3.3 **Steuerliche Bewertungsvorschriften**

Die steuerlichen Bewertungsvorschriften, durch die die handelsrechtlichen und buchhalterischen Regeln zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage korrigiert werden, bilden den eigentlichen

Kern des LIS. Sie sind in den Art. 11 – 24 LIS und in den Art. 1 – 52 der Durchführungsverordnung - *Reglamento del Impuesto sobre Sociedades* (RIS) - enthalten. Es werden im Folgenden die wesentlichen Aspekte dieser Bestimmungen dargestellt.

3.3.1 Abschreibung für Abnutzung

Die Regeln für die AfA (*amortización*) sind in Art 11 LIS und in den Art. 1 – 5 RIS enthalten. Nach diesen Bestimmungen gelten für die AfA folgende Kriterien:

a) *Allgemeines*

Abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter sind:

- materielle Anlagegüter, die einer Abnutzung unterliegen, sei es durch den Gebrauch oder die technische Veralterung,
- immaterielle Wirtschaftsgüter, die einer Entwertung unterliegen und entsprechend aktiviert worden sind.

Eine Abschreibung für Abnutzung ist steuerlich zulässig, wenn sie der effektiven Entwertung des Wirtschaftsguts entspricht. Dies wird vermutet, wenn sie die maximalen Jahressätze einhält, die in einer als Anhang zum RIS veröffentlichten Tabelle enthalten sind. Die Tabelle enthält minimale und maximale Sätze. Diese sind allgemeinverbindlich. Die Abschreibung nach Tabelle kann gemäß Art. 11.1 LIS linear erfolgen oder degressiv auf Basis eines konstanten Prozentsatzes auf den Restwert. Im RIS (Art. 4) wird zusätzlich die Methode der sogenannten *números dígitos*, eine in der Praxis eher selten gewählte Sonderform der degressiven AfA mit variablen Prozentsätzen, erlaubt. Alle drei Verfahren werden letzten Endes von der Tabelle abgeleitet.

Die Abweichung von den maximalen und minimalen Sätzen der Tabelle ist mittels eines begründeten Abschreibungsplans möglich, der den Behörden zur Genehmigung unterbreitet werden muss. Bei materiellen Wirtschaftsgütern ist diese Möglichkeit beschränkt auf neue Wirtschaftsgüter, die sich in Spanien befinden und bei denen besondere Umstände eine erhöhte Abnutzung bedingen. Solche besonderen Umstände können in Zwei- oder Mehrschichtenbetrieb, in extremen klimatischen Einflüssen, hohen Temperaturen, Einwirkung chemischer Elemente etc. bestehen. Für immaterielle Wirtschaftsgüter kommt eine erhöhte Abschreibung auch in Betracht, wenn es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die aus in Spanien durchgeführten und genehmigten Forschungs- und Entwicklungsplänen hervorgegangen sind. Abschreibungen, die über die Höchstsätze hinausgehen, werden ansonsten als Gewinnbestandteil betrachtet, ebenso wie Abschreibungen, die nach Ablauf der maximalen Abschreibungszeit vorgenommen werden.

Abschreibungsgrundlage sind die Anschaffungskosten. Entsprechend der deutschen Handhabung fällt darunter der Kaufpreis und alle Nebenkosten bis zur Ingebrauchnahme und die Herstellungskosten auf Vollkostenbasis. Die Abschreibung

muss grundsätzlich für jeden Gegenstand einzeln erfolgen. Gleichartige und zum selben Zeitpunkt erworbene Gegenstände können allerdings zusammengefasst werden. Es muss dann jedoch ersichtlich sein, welcher akkumulierte Abschreibungsbetrag auf welchen bestimmten Gegenstand entfällt.

Für gebrauchte Wirtschaftsgüter können erhöhte Abschreibungen geltend gemacht werden. Man kann entweder aufgrund des Neupreises abschreiben oder aufgrund des eigenen Anschaffungswertes mit verdoppelten Sätzen.

Art. 11.2 LIS erlaubt für gewisse Wirtschaftsgüter eine freie AfA. Diese Regel betrifft Wirtschaftsgüter der *sociedades anónimas laborales*, Aktiengesellschaften, an denen die Belegschaft mindestens 50 % der Aktien hält und der Bergbauunternehmen, sowie Wirtschaftsgüter, die der Forschung und Entwicklung gewidmet sind. Für landwirtschaftliche Betriebe besteht unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls die Möglichkeit einer freien Abschreibung ihrer Wirtschaftsgüter.

Darüber hinaus gibt es noch einige Sonderabschreibungen und befristete Bewertungsfreiheiten, die in verschiedenen Wirtschaftsförderungsgesetzen enthalten sind.

b) *Mietverträge mit Kaufoption*

Art. 11.3 LIS bezieht sich auf Verträge, die nicht mit amtlich zugelassenen Leasinggesellschaften geschlossen werden. Ist bei einem derartigen Vertrag der Optionspreis geringer als der Restwert nach einer hypothetischen Abschreibung im gleichen Zeitraum, gilt die unwiderlegbare gesetzliche Vermutung, dass der Mieter die Option wahrnehmen wird. In diesem Fall kann der Mieter maximal den für das Wirtschaftsgut nach Tabelle gültigen AfA-Satz als Mietausgabe geltend machen. Das spanische Recht nimmt also keine Zuordnung des Wirtschaftsguts beim Mieter mit der Folge der Bilanzierung und Abschreibung bei ihm vor, sondern begrenzt die abziehbaren Mietaufwendungen auf eine der AfA entsprechenden Höchstgrenze.

c) *Firmenwert*

Die Abschreibung des Firmenwerts ist mit einem jährlichen Maximum von 5% zulässig, wenn folgende Bedingungen gegeben sind:

- Der Firmenwert wurde entgeltlich erworben,
- Käufer und Verkäufer dürfen nicht Gesellschafter eines Konzerns i.S.d. Art. 42 Ccom sein, wobei dies nicht hinderlich ist, wenn der Verkäufer seinerseits den Firmenwert von einer konzernfremden Person erworben hat.

Sind diese Bedingungen nicht gegeben, ist der Firmenwert nur im Falle einer nachweisbaren irreversiblen Entwertung steuerlich abschreibbar. Die gleichen Voraussetzungen gelten für die Abschreibung von Marken, übertragenen Pachtverträgen und

sonstigen immateriellen Wirtschaftsgütern ohne konkrete Nutzungsdauer.

3.3.2 Wertberichtigungen

Das spanische Steuerrecht kennt die bis Ende 1998 in Deutschland zulässige Teilwertabschreibung nicht, sondern operiert einzig mit dem Mittel des Ausweises eines Wertberichtigungspostens auf der Passivseite. Die Berichtigung orientiert sich dabei am Handelsrecht, so dass eine buchhalterisch korrekte Wertberichtigung im Prinzip auch steuerlich gültig ist. Im PGC ist ein allgemein gültiges Wertaufholungsgebot festgelegt. Wertaufholungen über die Anschaffungskosten hinaus sind jedoch nicht zulässig. Diese Grundregeln erfahren in Art. 12 LIS allerdings für bestimmte Fälle Einschränkungen.

a) *Urheberrechte an Bücher-/Film- und Videoproduktionen*

Hier ist eine Wertberichtigung zulässig, wenn zwei Jahre seit Markterscheinung der entsprechenden Produktion verstrichen sind.

b) *Forderungen*

Eine Wertberichtigung von Forderungen kann vorgenommen werden, wenn der wahrscheinlich zu realisierende Wert einer zweifelhaften Forderung unter dem Bilanzansatz liegt. Die Wertberichtigung ist in der Bilanz gesondert auszuweisen.

Die Realisierbarkeit einer Forderung wird als zweifelhaft angesehen, wenn nachgewiesen werden kann, dass sich der betreffende Kunde in Konkurs befindet, ein Vergleich mit seinen Gläubigern vorliegt, die Zahlungen eingestellt wurden oder aber gerichtliche Schritte eingeleitet sind, von deren Ausgang die teilweise oder vollständige Realisierbarkeit der Forderung abhängt. Darüber hinaus ist die Realisierbarkeit zweifelhaft, wenn die ausstehenden Forderungen als uneinbringlich angesehen werden. Dies wird gesetzlich vermutet, wenn seit ihrer Fälligkeit mindestens ein halbes Jahr vergangen ist.

Zweifelhafte Forderungen sind gesondert zu bilanzieren und von den übrigen, normalen Forderungen getrennt auszuweisen. Gleichzeitig wird einem passiven Wertberichtigungsposten erfolgswirksam der Betrag zugeführt, der als uneinbringlich angesehen wird.

c) *Gesellschaftsanteile*

Beteiligungen sind grundsätzlich wie alle Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Dies gilt in Spanien anders als in Deutschland auch für Beteiligungen an Personengesellschaften. Bei nicht börsennotierten Beteiligungen kommt

eine anteilige Wertabschreibung - proportional zur gehaltenen Beteiligung - nur in Höhe des Betrages in Betracht, um den der Nettobuchwert des Unternehmens, an dem die Beteiligung besteht, am Ende des Wirtschaftsjahres des Anteilsinhabers im Vergleich zum Beginn des Wirtschaftsjahres abgenommen hat. Nachträgliche Gesellschafterbeiträge führen zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten, Rückerstattungen von solchen Beiträgen zu einer Minderung.

Bei börsennotierten Aktien richtet sich die Wertberichtigung nach dem am Stichtag notierten Kurswert. Sie ist jedoch nur einheitlich für die Gesamtheit der gehaltenen Anteile zulässig, ist also bei variierenden Anschaffungskosten in Relation zu den Anschaffungskosten aller Aktien zu setzen.

Damit kommt bei nicht notierten Anteilen grundsätzlich auch eine Wertberichtigung aufgrund einer Gewinnausschüttung in Betracht, wenn sie den Buchwert der Anteile unter deren Anschaffungswert fallen lässt, d.h. wenn Rücklagen ausgeschüttet werden, die am Tag der Anschaffung bereits vorhanden und preisbestimmend waren. Das Körperschaftsteueranrechnungsverfahren gegen die Doppelbesteuerung von Dividenden findet dann jedoch in diesen Fällen keine Anwendung.

Als eine Besonderheit des spanischen Rechtes ist zu erwähnen, dass Art. 12.5 unter gewissen Bedingungen eine Abschreibung des impliziten Firmenwertes bei Erwerben von Beteiligungen an ausländischen Firmen mit einem jährlichen Satz von 5% erlaubt.

3.3.3 Rückstellungen für Risiken und Aufwendungen

Bei Rückstellungen für Risiken und Aufwendungen kehrt sich das Grundprinzip des LIS um, nach dem das buchhalterische Ergebnis auch steuerlich maßgeblich ist. Abziehbar sind nur diejenigen Rückstellungen, die in Art. 13 LIS ausdrücklich geregelt sind. Danach sind Rückstellungen zulässig für:

- Laufende Rechtsstreite oder fällig gewordene Entschädigungen, wenn die genaue Höhe der Inanspruchnahme nicht feststeht,
- Verwaltungskonzessionen, die an den Staat zurückgegeben werden müssen, in Höhe des der Abschreibung entsprechenden Betrages größeren Instandhaltungsaufwand an Schiffen und Flugzeugen, wenn den Behörden ein entsprechender Plan zur Genehmigung unterbreitet wird,
- Rückstellungen von Versicherungen und *Sociedades de Garantía Recíproca* in Höhe der erwarteten Inanspruchnahme,
- Garantien mit einem aus der durchschnittlichen Inanspruchnahme der beiden vorangegangenen Jahre zu ermittelnden Betrag,
- Beiträge an öffentlichen Pensionsfonds i.S.d. Gesetzes 8/1987 oder an betrieblichen Pensionsfonds mit unwiderruflicher Leistungspflicht, deren Verwaltung auf Dritte übertragen wird.

3.3.4 Fremdfinanzierungen

Art. 20 LIS regelt die direkte und indirekte Fremdfinanzierung von spanischen Unternehmen durch ausländische juristische und natürliche Personen. Entsprechend der (früheren) Fassung von § 8 a KStG ist hier die Umqualifizierung von Zinsen in Entgelt für die Beteiligung am Eigenkapital (= verdeckte Gewinnausschüttung) vorgesehen, wenn das Verhältnis zwischen Fremd- und Eigenkapital eine bestimmte Quote übersteigt.

Im deutschen Steuerrecht greift diese Rechtsfolge bei einer in einem Bruchteil bemessenen Vergütung, wenn das Fremdkapital zu irgend einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr das Dreifache des anteiligen Eigenkapitals des Anteilseigners übersteigt.

Nach Art. 20 LIS wirkt die Umqualifizierung generell bei Zinsen, die einer Verschuldung entsprechen, die im Durchschnitt des Wirtschaftsjahres das durchschnittliche Eigenkapital um das Dreifache übersteigen, wobei das durchschnittliche Eigenkapital des Jahres ohne Berücksichtigung des Jahresergebnisses zu ermitteln ist. Das spanische Körperschaftsteuerrecht betrachtet damit die gesamte durchschnittliche Gesellschafterfremdfinanzierung im Verhältnis zum gesamten durchschnittlichen Eigenkapital des Jahres. Die Umqualifizierung betrifft nur den Teil der Zinsen, die proportional dem Überschuss über die 3:1 Grenze entsprechen.

Seit 1. Januar 2004 ist die Wirkung dieser Regel bezüglich von Finanzierung aus EU-Ländern aufgehoben worden, um der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes Folge zu leisten, da in dieser Art von Regelung der genannte Gerichtshof eine Form der Diskriminierung sah. Eine Lösung im Sinne der in Deutschland seit 1. Januar 2004 gültigen Bestimmung – Erstreckung der Regel auch auf inländische Verhältnisse um den Vorwurf der Diskriminierung zu vermeiden – ist noch nicht in Aussicht.

3.4 Die Sonderregelungen der Körperschaftsteuer

Von seiner Struktur her kann man im LIS zwei Teile deutlich unterscheiden: den allgemeinen Teil, der sich mit den allgemein gültigen Bestimmungen der spanischen Körperschaftsteuer befasst, und einen besonderen Teil, den Titel VIII des LIS, in dem die sog. *regímenes especiales* behandelt werden, also vom Gesetzgeber geschaffene Sonderregelungen für bestimmte Bereiche.

Obwohl die detaillierte Erläuterung aller Sonderregelungen nicht Gegenstand dieses Beitrages sein kann, wird hier zunächst wegen ihrer Gesamtbedeutung ein kurzer Überblick über sämtliche Sonderregelungen gegeben, bevor auf einige besonders hervorzuhebende Regelungen im Folgenden näher eingegangen wird.

3.4.1 Allgemeiner Überblick

Die einzelnen Sonderregelungen des LIS, die besondere Steuersubjekte oder Geschäftsvorgänge betreffen, sind folgende:

a) *Spanische und europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung*

Wie der Name schon sagt, schließen sich zu dieser verschiedene Unternehmen zur Verfolgung gemeinsamer Interessen zusammen. Die europäische Regelung hierzu ist in der EU-Richtlinie 2137/1985 enthalten, die spanische ist hingegen ein internes Produkt der spanischen Gesetzgebung. Beide unterliegen der Steuertransparenz mit gewissen Besonderheiten.

b) *Uniones Temporales de Empresas*

Dieser mit der deutschen Arbeitsgemeinschaft vergleichbare Zusammenschluss, mit dem eine zeitlich beschränkte Unternehmensvereinigung für einen bestimmten Zweck erfolgt, gilt trotz der Tatsache, dass er keine eigene Rechtspersönlichkeit hat, als Steuersubjekt der Körperschaftsteuer. Durch die Sonderregelung ist auch sie einer gewissen Form von Steuertransparenz mit konkreten Besonderheiten unterworfen.

c) *Gesellschaften zur Wohnungsvermietung*

Unter gewissen Bedingungen können Gesellschaften, deren hauptsächlichlicher Zweck die Vermietung von Wohnungen ist, besondere steuerliche Begünstigungen in Anspruch nehmen, die eine Reduzierung der Steuerschuld um bis zu 97% erreichen können.

d) *Risikokapitalgesellschaften – Fonds und Regionale Gesellschaften zur Förderung der Industrie:*

Die im Bereich des Gesetzes 1/1999 operierenden Gesellschaften können eine Begünstigung in Höhe von 99% der Einkünfte, die sie aus der Übertragung der Gesellschaftsanteile jener Gesellschaften erhalten, die in Artikel 2.1 des erwähnten Gesetzes aufgeführt werden.

e) *Instituciones de Inversión Colectiva*

Hiermit sind bestimmte Investitionsgesellschaften (eigene Rechtspersönlichkeit) und Fonds (Vermögensmasse ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die durch eine dritte juristische Person verwaltet wird) gemeint, die in etwa vergleichbar mit dem deutschen Aktienfonds oder offenen und geschlossenen Immobilienfonds sind. Sie unterliegen dem Gesetz 46/1984 und investieren ausschließlich in Aktien, sonstige Finanzaktiva oder Immobilien. Die Sonderregelung enthält die Einzelheiten zur Besteuerung der Gesellschaften und Fonds selbst sowie zur Besteuerung der Anteilsinhaber.

f) *Vermögensgesellschaften (Sociedades Patrimoniales)*

Bis zum 1. Januar 2003 wurde unter dem Begriff „steuerliche Transparenz“ unter bestimmten Voraussetzungen die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit der juristischen Person für steuerliche Zwecke außer Acht gelassen, so dass die entsprechende Gesellschaft zwar besteuert wurde, ihr Einkommen jedoch den Gesellschaftern zugeschrieben wurde, die dann die von der Gesellschaft entrichtete Steuerlast von der eigenen Steuerlast abziehen durfte. Dieses System, das als „Steuerliche Transparenz“ bezeichnet wurde, ist ab dem Wirtschaftsjahr 2003 aufgehoben worden. An seine Stelle tritt die Sonderregelung der sogenannten „Vermögensgesellschaften“. Sie wird weiter unten im Detail beschrieben.

g) Konzernbesteuerung (Consolidación fiscal)

In Spanien kann eine Gruppe von Gesellschaften für eine spezielle Art der Besteuerung optieren, der sogenannten konsolidierten Besteuerung. Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ist dann der gemeinsame Gewinn aller Konzernmitglieder, der sich durch die Zusammenfassung der Gewinn- und Verlustrechnungen und der Bilanzen der Konzernmitglieder zum Konzernabschluss ergibt. Auch auf sie wird im Folgenden noch ausführlicher eingegangen.

h) Fusionen, Spaltungen, Sacheinlagen und Anteilstausch

An dieser Stelle enthält das LIS die Umsetzung der EU-Fusionsrichtlinie. Die Prinzipien dieser Richtlinie gelten in Spanien seit jeher nicht nur für grenzüberschreitende Vorgänge, sondern auch für rein inländische Vorgänge.

i) Bergbauunternehmen

Für derartige Unternehmen gelten besondere, begünstigende Abschreibungsvorschriften.

j) Erforschung und Produktion von Kraftstoffen

Auch hier gelten besondere Abschreibungsvorschriften, für Unternehmen, die in diesem Bereich tätig sind.

k) Internationale Steuertransparenz

Hier enthält das LIS die spanischen Vorschriften über ausländische Gesellschaften, die von in Spanien ansässigen steuerpflichtigen Subjekten kontrolliert werden. Unter bestimmten Voraussetzungen kann der Gewinn ausländischer Gesellschaften den spanischen Anteilsinhabern direkt zugerechnet werden.

l) Kleinunternehmen

Unternehmen von bis zu 6 Mio. € Umsatz gelten als Kleinunternehmen und sind unter gewissen Bedingungen zu Steuerbegünstigungen berechtigt wie etwa besonders günstige Abschreibungen, Rückstellungen für Forderungen etc. Überdies beläuft sich in diesem Fall der Steuersatz für die ersten 90.151,81 € der Bemessungsgrundlage auf 30%. Ab diesem Betrag ist wieder der generelle Steuersatz von 35% anwendbar.

m) Leasingverträge

Leasingverträge mit amtlich bei der Bank von Spanien registrierten Leasinggesellschaften berechtigen den Leasingnehmer zu einer Abschreibung des angeschafften Wirtschaftsguts, die dem zweifachen Betrag der Abschreibung entspricht, wie sie sich normalerweise aus den Tabellen ergeben würde. Er kann also nicht die tatsächlich gezahlten Leasingraten absetzen, statt dessen jedoch eine erhöhte AfA. Das Wirtschaftsgut wird damit letztlich wirtschaftlich ihm und nicht dem Leasinggeber zugeordnet.

n) Besondere Gesellschaften mit Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften

Hier regelt das LIS die Besteuerung spanischer Holdinggesellschaften. Dividenden, die der spanischen Holdinggesellschaft aus dem Ausland zufließen, sind steuerfrei, und ihre Wiederausschüttung in das Ausland ist unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls steuerfrei.

o) Teilweise von der Körperschaftsteuer freigestellte Körperschaften

Bestimmte Körperschaften sind in Spanien teilweise von der Steuer freigestellt, wie etwa Stiftungen oder Gewerkschaften. Die Freistellung gilt nicht, wenn diese neben ihrem Hauptzweck noch andere unternehmerische Tätigkeiten ausüben.

p) Eigentümergemeinschaften von Wäldern

Im Wesentlichen besteht die Regelung darin, dass die Verwendung des Gewinns für Verbesserungsinvestitionen sofort als Betriebsausgabe gilt und später die Investition trotzdem steuerlich gültig abschreibbar ist.

q) Besondere Schifffahrtsunternehmen

Gewisse Schifffahrtsunternehmen können (geregelt im Gesetz 27/1992) die Körperschaftsteuer durch ein vereinfachtes Verfahren entrichten, in dem die Steuerschuld proportional zur eingesetzten Tonnage an Schiffsraum bestimmt wird.

r) Sportgesellschaften

Hier wird die Umwandlung von sportlichen Vereinen in Gesellschaften aus steuerlicher Sicht geregelt.

3.4.2 Spezifischer Fall: Die ehemalige Sonderregelung der Steuertransparenz - heute die besondere Form der Besteuerung für die sogenannten Vermögensgesellschaften

Vorab gilt es festzuhalten, dass die traditionell in Spanien gültige Variante der Steuertransparenz nicht mit der spanischen Form der Durchgriffsbesteuerung verwechselt werden darf. Letztere betrifft im System des LIS alle Personenzusammenschlüsse ohne Rechtspersönlichkeit und die spanische BGB-Gesellschaft. Ihre Besonderheit ist die unmittelbare Zurechnung der Einkünfte auf die Gesellschafter ähnlich dem § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG im deutschen Recht. Eine vergleichbare Sondererscheinung stellt die sog. Steuertransparenz (*transparencia fiscal*) dar, die jedoch potentiell auf alle juristischen Personen anwendbar war. Sie war im LIS im VIII. Titel unter den Sonderregelungen der Körperschaftsteuer behandelt. Das Kapitel VI dieses Titels enthielt noch bis zum 1. Januar 2003 in den Art. 75 - 77 die Bestimmungen zur Steuertransparenz. Dieses Regime ist nun außer Kraft seit dem genannten Datum und es gelten neue Regeln über „Vermögensgesellschaften“.

a) „Steuerliche Transparenz“ und „Vermögensgesellschaften“

Das Gesetz 46/02 hat, wie bereits erwähnt wurde, zum 1. Januar 2003 bedeutende Änderungen im spanischen Einkommensteuerrecht, Körperschaftsteuerrecht und im Steuerrecht für steuerlich nicht ansässige Personen eingeführt.

Eine der wichtigsten dieser Änderungen betrifft die Abschaffung der „steuerlichen Transparenz“, eine original spanische Variante der Durchgriffsbesteuerung, die im Prinzip jede Form von Gesellschaft betreffen konnte, weil unter gewissen Umständen und Bedingungen der spanische Gesetzgeber die abschirmende Wirkung einer Gesellschaft mit ihrem festen Steuersatz von 35% nicht gewähren wollte. Hiervon betroffen waren Gesellschaften zur reinen Vermögenshaltung und Gesellschaften von Freiberuflern und Sportlern oder Künstlern.

Die ehemalige „steuerliche Transparenz“ wird jedoch ersetzt durch die neue Sonderregelung der sogenannten „Vermögensgesellschaften“, welche Anwendung findet auf die früher der steuerlichen Transparenz unterliegenden *Sociedades de Valores* (Gesellschaften, die sich auf das passive Halten von Gesellschaftsanteilen beschränken) und auf die *Sociedades de mera tenencia de bienes* (Gesellschaften, die sich auf das Halten von sonstigen, passiven Vermögenselementen beschränken). Die beiden anderen Arten von Gesellschaften, auf die die früheren

Regelungen der steuerlichen Transparenz Anwendung fanden - die Gesellschaften von Freiberuflern - z.B. Ärzten oder Anwälten - und die Gesellschaften von Künstlern oder Sportlern werden von nun an gemäß den allgemeinen Bestimmungen des spanischen Körperschaftsteuerrechtes besteuert, also ohne „Durchgriff“.

Bis zum 31. Dezember 2002 wurden die Gewinne der transparenten Gesellschaften direkt ihren Gesellschaftern anteilig im Verhältnis ihres Anteiles zugerechnet. Die Durchgriffsbesteuerung des Gesellschafter, der eine natürliche Person war, erfolgte damit in dessen persönlicher Steuererklärung und unter Anwendung des progressiven Steuersatzes der Einkommenssteuer (Spitzensatz 48%, ab 1. Januar 2003 reduziert auf 45%).

Spätere Ausschüttungen einer transparenten Gesellschaft an Gesellschafter, die schon per Durchgriff besteuert worden waren, galten konsequenterweise als steuerfreie Entnahmen. Ferner bewirkte das System, dass Gewinnverschiebungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter - etwa durch Rechnungen des Gesellschafter an die Gesellschaft ohne Beachtung des *arm's length*-Prinzips - steuerlich praktisch irrelevant waren, da die volle Steuer ohnehin den Gesellschafter betraf.

Ab dem 1. Januar 2003 gibt es nun keine besondere Steuerregelung für diese Art von Gesellschaften, sondern diese werden gemäß der allgemeinen Normen der Besteuerung einer Körperschaft behandelt und es erfolgt keine direkte Zurechnung mehr an die Gesellschafter. Für das Problem des *arm's length*-Prinzips gibt es eine neue Lösung, die weiter unten noch erörtert wird.

b) Begriff der sogenannten „Vermögensgesellschaft“

Die sog. Vermögensgesellschaft hat die gleiche Definition wie im früheren Recht die sog. Gesellschaften mit reinem Güterbesitz (*Sociedad de mera tenencia de bienes*) oder die Gesellschaften zur passiven Haltung von Anteilen (*Sociedad de valores*). Demnach handelt es sich um derartige Gesellschaften, wenn die Aktiva der Gesellschaft zu mehr als der Hälfte aus Wertpapieren bestehen, wobei solche Wertpapiere nicht zugerechnet werden, die mindestens 5% der Stimmrechte vermitteln und mit der Absicht unternehmerischer Leitung gehalten werden, wobei dafür dann auch die entsprechende Organisationsstruktur gegeben sein muss. Weitere Voraussetzung ist, dass mehr als die Hälfte des Gesellschaftskapitals direkt oder indirekt von maximal 10 Gesellschaftern oder von einer Familie besessen wird.

Gesellschaften mit reinem Güterbesitz sind demzufolge solche, deren Aktiva zu mehr als der Hälfte aus einer nicht wirtschaftlichen Aktivität herrühren - wie z.B. Immobilien - und bei denen ebenfalls mehr als 50% des Gesellschaftskapitals direkt oder indirekt maximal 10 Gesellschaftern oder einer Familie gehören. Es finden jedoch die besonderen Bestimmungen der Vermögensgesellschaften keine Anwendung, wenn eine juristische

che Person öffentlichen Rechtes mehr als 50% des Kapitals hält, oder wenn sämtliche Gesellschafter andere Rechtspersonen sind, die ihrerseits nicht Vermögensgesellschaften sind.

c) **Besonderheiten bei der Besteuerung von Vermögensgesellschaften**

Grundsätzlich richten sich die Regelungen nach dem allgemeinen Einkommensteuerrecht. Die Steuerbemessungsgrundlage wird demnach in einen allgemeinen Teil (prinzipiell auf alle Einkünfte anwendbar) und in einen besonderen Teil (Ausnahme für langfristige Veräußerungsgewinne) getrennt. Der allgemeine Teil der Steuerbemessungsgrundlage wird mit 40% und der besondere Teil mit 15% besteuert. Steuerabzüge für gemeinnützige Zwecke bzw. Investitionen in Güter von allgemeinem kulturellen Interesse sowie die Abzüge zur Vermeidung doppelter Besteuerung sind möglich.

Man kann wohl kaum generell bestimmen, ob die neue Vermögensgesellschaft vorteilhafter ist als eine „normale“ Gesellschaft oder nicht. Das hängt vom Einzelfall ab. Hat der Gesellschafter z.B. einen persönlichen Steuersatz, der unter 40% liegt, so ist die neue Gesellschaft grundsätzlich nicht vorteilhaft für ihn.

Ist unter den Gesellschaftern der Vermögensgesellschaft eine juristische Person, so könnte es grundsätzlich für langfristige Veräußerungsgewinne vorteilhaft erscheinen, da ein Steuersatz von 15% auf den Gewinn Anwendung findet, der aus Veräußerungen von Gütern herrührt, die länger als ein Jahr gehalten wurden, ohne dass es erforderlich ist, eine Wiederinvestition zu tätigen. Wenn man den Fall jedoch global in Verbindung mit einer Ausschüttung an den Gesellschafter betrachtet, ist die effektive Besteuerung immer noch geringer, wenn die Vermögensgesellschaft eine Wiederinvestition tätigt. Wenn jedoch keine Möglichkeit einer Wiederinvestition durch die Vermögensgesellschaft besteht, wirkt die neue Regelung derartiger Gesellschaften vorteilhaft.

3.4.3 **Besteuerung der Geschäfte zwischen der Gesellschaft, die von Freiberuflern, Künstlern oder Sportlern gebildet wird und ihren Gesellschaftern**

Wie bereits dargelegt, sind die Gesellschaften, die von Freiberuflern gebildet werden, nun nicht mehr von der Durchgriffsbesteuerung betroffen, sondern sie unterliegen den grundsätzlichen Regelungen des allgemeinen Körperschaftsteuerrechtes. Dadurch entsteht prinzipiell das Problem der potentiellen Auswirkung der *arm's length*-Regeln. Die neue Rechtslage hätte in der Tat – wenn nicht noch neue spezifische Regeln hinzugekommen wären – eine große Unsicherheit ausgelöst, da die Finanzverwaltung bei den Geschäften bzw. Zahlungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern

im Prinzip stets die allgemeinen Bestimmungen über *operaciones vinculadas* (*arm's length*-Regel) hätte anwenden können. Dies bedeutet dass die Finanzverwaltung die Zahlungen der Gesellschaft an den Gesellschafter zum Marktwert bestimmen, diesen Wert festlegen und denselben dann auch in der Steuerbemessung berücksichtigen kann.

Die Finanzverwaltung hätte also aufgrund der allgemeinen Regeln die Möglichkeit, den Aufwand in der Gesellschaft steuerlich als nicht abzugsfähig zu bewerten, wenn die Zahlung an den Gesellschafter zu einer Minderung der Besteuerung in Spanien geführt hätte, unter Anwendung von Art. 16.2 des spanischen Körperschaftsteuergesetzes.

Obwohl jetzt die Transparenz aus dem spanischen Steuerrecht entfallen ist, werden jedoch viele Freiberufler, Künstler und Sportler weiterhin ihre Gesellschaft aufrechterhalten wollen, um durch diese ihre Dienstleistungen dem Kunden anzubieten und demzufolge auch ihre Einnahmen von der Gesellschaft zu beziehen.

Der spanische Gesetzgeber hat nunmehr eine Gesetzeserweiterung im Art. 42.2 des Einkommensteuerrechtes und im Abs. 7 des Art. 16 des Körperschaftsteuergesetzes eingeführt. Demnach verstehen sich die Dienste von Gesellschaftern, die natürliche Personen sind, gegenüber ihrer Gesellschaft stets als zum Marktwert erbracht, wenn die beiden folgenden Bedingungen erfüllt sind:

- Mehr als 50% der Einkünfte der Gesellschaft rühren aus der Tätigkeit der Dienste des Freiberuflers her.
- Die Gesellschaft verfügt tatsächlich über die notwendigen personellen und materiellen Mittel, um diese Aktivitäten auszuüben.

Hierdurch ist also erreicht, dass jetzt bei den oben besagten Gesellschaftern die Regeln über Geschäfte zwischen verbundenen Parteien (*arm's length*-Regeln) keine Anwendung finden. Dies hat zur Folge, dass in der Praxis der Gesellschafter, abhängig von dem Aufwand, den er wiederum seiner Gesellschaft belastet, die Steuerlast der Gesellschaft bestimmen kann. Es ist offensichtlich, dass diese Bestimmungen vorteilhaft für besagten Personenkreis sind.

3.4.4 **Konzernbesteuerung**

Die Konzernbesteuerung wird im heutigen LIS unter den Sonderregeln der Körperschaftsteuer behandelt (Teil VII des LIS). Unter Kapitel VII, überschrieben mit *Régimen de Consolidación Fiscal* (= Regelung der Gesellschaftsgruppen), finden sich in den Art. 64 – 82 die entsprechenden Bestimmungen.

a) **Prinzip der Konzernbesteuerung**

In Spanien kann eine Gruppe von Gesellschaften für eine spezielle Art der Besteuerung optieren, der sogenannten konsolidierten

Besteuerung. Dabei soll durch die Ermittlung der konsolidierten Bemessungsgrundlage die Leistungsfähigkeit des Konzerns festgestellt und der Besteuerung unterworfen werden. Die Leistungsfähigkeit kommt im gemeinsamen Gewinn aller Konzernmitglieder zum Ausdruck, der sich durch die Zusammenfassung der Gewinn- und Verlustrechnungen und der Bilanzen der Konzernmitglieder zum Konzernabschluss ergibt.

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage wird der Konzern - ungeachtet der rechtlichen Selbständigkeit der einzelnen Konzernunternehmen - als Einheit betrachtet. Grundsätzlich sollen nur die mit konzernfremden Rechtssubjekten getätigten Geschäfte in den Konzernabschluss eingehen. Ziel der Konsolidierung ist somit die Besteuerung des Gesamteinkommens der Gesellschaftsgruppe, wobei sich der spanische Gesetzgeber für die Ergebniskonsolidierung mit Zwischengewinneliminierung entschieden hat. Ausschlaggebendes Kriterium bei der Konzerndefinition ist dabei die finanzielle Beteiligung einer Gesellschaft am Kapital einer anderen.

b) Betroffene Gesellschaften

Ein Konzern im steuerrechtlichen Sinn ist der Zusammenschluss einer dominanten AG (SA), GmbH (SL) oder KG per Aktien (SCA) und einer oder mehrerer von ihr abhängigen Gesellschaften. Eine Gesellschaft gilt als dominant, wenn sie direkt oder indirekt mindestens 75% des Grundkapitals einer anderen Gesellschaft hält. Betriebstätten ausländischer Gesellschaften können ebenso als dominante Gesellschaft wirken. Das Vorliegen der geforderten Kapitalbeteiligung allein führt indes noch nicht zur steuerlichen Konsolidierung, vielmehr muss die Beteiligung nicht nur während des gesamten Zeitraumes, für den eine Besteuerung nach dem System der konsolidierten Erklärung begehrt wird, sondern zusätzlich bereits im Jahr vor der erstmaligen Konsolidierung gegeben sein.

Die dominierende Gesellschaft muss also folgende wesentliche Bedingungen erfüllen:

- Direkte oder indirekte Mindestbeteiligung von 75% an den abhängigen Gesellschaften.
- Beteiligung vor der erstmaligen Anwendung der konsolidierten Besteuerung zu Beginn eines Steuerjahres.
- Keine Abhängigkeit von einer anderen in Spanien ansässigen Gesellschaft. Damit ist die Abhängigkeit von einer ausländischen Konzernmutter zulässig, ohne dass dies die Konzernbesteuerung einer Unternehmensgruppe in Spanien verhindert.
- Die spanische Betriebstätte einer ausländischen Gesellschaft kann auch als dominierende Gesellschaft wirken, wenn die Ausländische Gesellschaft in einem DBA - Land ansässig ist.

Bei den dominierten Gesellschaften müssen folgende Bedingungen gegeben sein:

- Keine Freistellung von der Körperschaftsteuer.

- Keine Anwendung eines unterschiedlichen Steuersatzes im Vergleich zur dominierenden Gesellschaft.
- Kein anhängiges Vergleichs- oder Konkursverfahren.
- Die Beteiligung darf nicht über eine Zwischengesellschaft vermittelt werden, bei der die Konsolidierungsbedingungen nicht erfüllt sind.

Neben diesem steuerrechtlichen Konzernbegriff findet sich in Art. 42 CCom die Umschreibung des handelsrechtlichen Konzernbegriffs. Wegen der aus Art. 7 LGT abgeleiteten Autonomie des Steuerrechts und den ausdrücklichen Regelungen in den Art. 64 ff. LIS spielt der handelsrechtliche Konzernbegriff für die Besteuerung allerdings keine Rolle. Eine Abgrenzung erübrigt sich daher.

c) Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Konsolidiert werden die Erträge und Aufwendungen der verschiedenen Einzelgesellschaften. Dies beinhaltet auch den Ausgleich von positiven und negativen Einkünften innerhalb des Konzerns. Dadurch wird die Gruppe eine aus zivilrechtlich selbständigen Gesellschaften bestehende steuerliche Einheit, bei der nur außerhalb dieser Einheit stattfindende Vorgänge, d.h. Geschäftsvorfälle zwischen den Einzelgesellschaften und dritten Personen, steuerlich relevant sind. Nach Art. 72 und 73 LIS ergibt sich die konsolidierte Bemessungsgrundlage in einem dreistufigen Verfahren mit den Stufen für Vereinheitlichung (*homogeneización*), Eliminierung (*eliminaciones*) und Eingliederung (*incorporaciones*).

Ausgangspunkt sind die auf der Ebene der einzelnen Konzernglieder nach allgemeinen körperschaftsteuerrechtlichen Regelungen ermittelten individuellen Bemessungsgrundlagen, wobei zweckmäßigerweise bereits in diesem Stadium einheitliche Bewertungskriterien zur Anwendung gelangen sollten, damit sich spätere Umbewertungen erübrigen. Vor Durchführung der Konsolidierung sind dann zunächst die Bilanzen und Erfolgsrechnungen anzugleichen, sofern diese nicht unter Beachtung einheitlicher Bewertungsmethoden erstellt wurden. Diese Bereinigungen betreffen nur das Rechnungswesen und führen bei anderen Konzerngliedern zu keinen entsprechenden Anpassungen. Zu den Anpassungsmaßnahmen gehören die Harmonisierung der Konten und die Vereinheitlichung der Bewertung.

Auf der zweiten Stufe sind die steuerlich relevanten Einnahmen und die abzugsfähigen Ausgaben identischer oder analoger wirtschaftlicher Bedeutung der konsolidierbaren Gesellschaften zu summieren. Nach den Grundsätzen der Vollkonsolidierung sind die Einnahmen und Ausgaben, ungeachtet der Existenz etwaiger Minderheitsgesellschafter, in voller Höhe zu addieren.

Die konsolidierte Bemessungsgrundlage ergibt sich schließlich im nächsten Schritt durch Eliminierung der sich in Einnahmen und Ausgaben des Geschäftsjahres niederschlagenden innerkonzern-

lichen Geschäftsbeziehungen. Die Ermittlung ist in erster Linie Aufgabe der konsolidierten Erfolgsrechnung. Der konsolidierten Bilanz kommt im Grundsatz nur eine ergänzende Nachweis- und Dokumentationsfunktion zu. Aus den Art. 72 und 73 LIS ergeben sich folgende herauszurechnende zwischengesellschaftliche Geschäftsvorfälle:

- Ankäufe und Verkäufe zwischen Konzerngliedern.
- Dividendenausschüttungen zwischen Konzerngesellschaften.
- Andere Erträge und Aufwendungen, die durch Geschäftsvorfälle zwischen den Einzelgesellschaften entstehen und nicht durch die vorangegangenen Aufzählungspunkte erfasst werden.

Letztlich soll das konsolidierte Einkommen damit die Vermögenslage widerspiegeln, die sich ergäbe, wenn die verschiedenen Einzelgesellschaften eine juristische Person wären.

Verluste der Einzelgesellschaften, die in vor der Konsolidierung liegenden Wirtschaftsjahren entstanden sind, gelten als abzugsfähige Aufwendungen, sie können jedoch nur mit späteren positiven Einkünften derselben Einzelgesellschaft verrechnet werden. Erwirtschaftet die Gesellschaftsgruppe einen konsolidierten Gesamtverlust, so ist ein Verlustvortrag auf die 15 darauffolgenden Wirtschaftsjahre möglich, wobei sich die Verluste weder aus der Veräußerung von Betriebsvermögen noch aus überhöhten Abschreibungen ergeben dürfen.

Haben Einzelgesellschaften der Gruppe in der Zeit Konsolidierungsverluste erlitten, die mangels eines ausreichenden konsolidierten Einkommens der Gruppe nicht ausgeglichen werden können, so können diese Verluste nach Beendigung der Konsolidierung von den Einzelgesellschaften nicht mit ihren künftigen positiven Einkünften verrechnet werden. Da die Konzerngesellschaften alle im Inland ansässig sein müssen, ist ein Verlustausgleich mit einer ausländischen Tochtergesellschaft nicht möglich.

3.5 Die Ermittlung der Steuerschuld

Die Ermittlung der endgültigen Steuerschuld der Körperschaftsteuer erfolgt in Spanien in drei Schritten. Auf die ermittelte Bemessungsgrundlage wird in einem ersten Schritt der Steuersatz angewendet. Folge ist die *cuota íntegra* (= Bruttosteuerschuld, nach deutschem Verständnis die tarifliche Körperschaftsteuer). Von dieser können eine Reihe von Beträgen abgezogen werden, bis schließlich die Nettosteuerschuld erreicht wird.

3.5.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

a) Steuersatz

Der spanische Körperschaftsteuersatz ist wie der deutsche proportional ausgestaltet. Das LIS kennt allerdings eine Vielzahl von Steuersätzen, mit denen die unterschiedlichsten Wirtschafts-

zweige steuerlich begünstigt, in einem Fall auch belastet werden. Art. 28 LIS unterscheidet folgende Steuersätze:

- Der allgemeine Steuersatz beträgt 35%.
- Ein Steuersatz von 25% ist in folgenden Fällen anwendbar:
 - bei allgemeinen Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, Anstalten für soziale Vorsorge und Versicherungsvereinen für arbeitsbezogene Risiken der Krankenkasse, die die Voraussetzungen der jeweils einschlägigen Gesetze erfüllen,
 - bei gegenseitigen Garantiegesellschaften, die durch das Gesetz 1/1994 geregelt werden und im Sonderregister der Bank von Spanien eingetragen sind,
 - bei Kreditgenossenschaften und Landwirtschaftlichen Sparkassen, jedoch nicht für außergenossenschaftliche Einkünfte, die dem allgemeinen Satz unterliegen,
 - bei Berufskammern, Unternehmensverbänden, amtlichen Kammern, Gewerkschaften und politischen Parteien,
 - bei Stiftungen, die nicht unter die besonderen Regelungen des Gesetzes 49/2002 fallen,
 - bei staatlichen und unternehmerischen Fonds zur Arbeitsbeschaffung bei industriellen Umstrukturierungen nach dem Gesetz 27/1984,
 - bei Zusammenschlüssen von Genossenschaften.
- Ein Satz von 20% ist auf bestimmte Genossenschaften mit steuerlichem Sonderstatus anwendbar, mit Ausnahme der außergenossenschaftlichen Einkünfte, die dem allgemeinen Satz unterliegen.
- Ein Satz von 10% gilt für Stiftungen, die die Erfordernisse des Gesetzes 49/2002 erfüllen.
- In folgenden Fällen ist ein Steuersatz von 1% anwendbar:
 - bestimmte Investmentgesellschaften und Fonds des Gesetzes 35/2003,
 - der öffentliche Regulierungsfond des Hypothekenmarktes.
- Erdölförderungsgesellschaften werden mit einem Steuersatz von 40% besteuert.
- Rentenfonds des Gesetzes (*Texto Refundido*) 1/2002 werden nicht besteuert.

b) Steuerermäßigungen

Auf die nach Anwendung des Steuersatzes sich ergebende Bruttosteuerschuld werden verschiedene Abzüge gewährt. Eine unten ausführlicher zu besprechende Sonderrolle nimmt auch hier die Körperschaftsteueranrechnung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Dividenden ein, die wir im nächsten Abschnitt separat behandeln werden. Im folgenden werden daher zunächst nur die Steuerermäßigungen behandelt. Bei diesen lassen sich wiederum zwei Arten unterscheiden, die *bonificaciones* (=Steuervergünstigungen) und die *deducciones* (=Steuerminderungen).

c) Steuervergünstigungen

Die Steuervergünstigungen (*bonificaciones*) werden in den Art.

33 und 34 LIS und in der Sondergesetzgebung für die Kanarischen Inseln geregelt und bezwecken die Förderung bestimmter Regionen und bestimmter Aktivitäten.

- Laut Art. 33 LIS genießen Einkünfte aus den spanischen, in Nordafrika gelegenen Städten Ceuta und Melilla eine Steuervergünstigung von 50% der Steuerschuld.
- Laut Art. 34 LIS gilt eine Steuervergünstigung von 99% der Steuerschuld für Einkünfte aus dem Export von Büchern sowie Audio-, Video- und Filmprodukten. Eine Vergünstigung in dieser Höhe gilt auch für die Einkünfte aus bestimmten Dienstleistungen der Gemeinden, wenn sie von einer nicht privaten Gesellschaft geleistet werden.
- Schließlich sind für Einkünfte aus den Kanarischen Inseln laut Sondergesetzgebung eine ganze Reihe von Steuervergünstigungen anwendbar, deren detaillierte Erläuterung nicht Gegenstand dieser Darstellung ist.

d) **Steuererminderungen**

Im Gegensatz zu den bonificaciones dienen die in den Art. 35 und 44 LIS geregelten Steuererminderungen deducciones der Förderung bestimmter wirtschaftlicher Aktivitäten, der Personalausbildung und der Einstellung Behinderter:

- Art. 35 LIS – Forschung und Entwicklung:
Unter bestimmten Voraussetzungen können 20% der Ausgaben für Forschung und Entwicklung von der Steuerschuld abgezogen werden. Übersteigt der Aufwand eines Steuerjahres den durchschnittlichen Aufwand der zwei vorangegangenen Jahre, gilt für den übersteigenden Betrag ein Satz von 50%. Art. 36 sieht auch einen Abzug von 10% der Investitionen in Neuerungen der Informatik- und Fernmeldeeinrichtungen vor. Seit dem 25. Juni 2000 gibt es einen Art. 36 bezüglich der Investitionen in Informatik und Fernmeldetechnik, der eine Minderung von 10% der Investitionen regelt.
- Art. 37 LIS – Exportaktivitäten:
Aufwand für die Gründung von Niederlassungen im Ausland und für Werbung, die den Export fördern soll, berechtigen zum Abzug von 25% der Investition von der Steuerschuld.
- Art. 38 LIS – Investitionen in Güter von kulturellem Interesse, in die Produktion von Audio- und Filmprodukten sowie die Herausgabe von Büchern:
Diese berechtigen zu Abzügen von der Steuerschuld, zwischen 5% und 20% je nach dem konkreten Fall. Es gibt einen Art. 39 seit 27. April 2003 für Investitionen in Umweltschutz, der einen Abzug von 10% vorsieht.
- Art. 40 LIS – Personalausbildung:
Es gilt ein Abzug von 5% des Aufwandes von der Steuerschuld. Dieser erhöht sich auf 10% für den Betrag, um den der Aufwand eines Steuerjahres den durchschnittlichen Aufwand der beiden vorangegangenen Jahre übersteigt. Es gibt einen Art. 41 seit 1. Januar 2003 bezüglich der Einstellung behinderter Arbeitnehmer. Gewährt wird ein Abzug von der Steuerschuld in Höhe von 800.000 Peseten pro Arbeitnehmer und Steuerjahr.

e) **Verfahren**

Der Veranlagungszeitraum einer Körperschaft entspricht dem im Gesellschaftsvertrag festgelegten Wirtschaftsjahr und darf zwölf Monate nicht überschreiten. Der Jahresabschluss muss innerhalb von sechs Monaten nach Ende des Geschäftsjahres genehmigt werden. Unabhängig vom tatsächlichen Zeitpunkt der Genehmigung des Jahresabschlusses muss die Steuererklärung spätestens 25 Tage nach Ablauf der sechs Monate eingereicht werden.

Jeweils während der ersten zwanzig Kalendertage im April, Oktober und Dezember muss der Steuerpflichtige eine Vorauszahlung auf die Körperschaftsteuer entrichten. Hierzu gibt es zwei Methoden:

- Zahlungen von 18% der Steuerschuld der letzten Jahreserklärung, deren Einreichungsfrist am ersten Tag des jeweils genannten Monats abgelaufen ist.
- Zahlungen aufgrund der proportionalen Bemessungsgrundlage der ersten drei, sechs, und elf Monate des Kalenderjahres. Der Satz ist von 5/7 des Steuersatzes, der auf die Entität anwendbar ist. Wenn der allgemeine Satz von 35% anwendbar ist, ergibt das 25%.

Im Prinzip kann zwischen beiden Methoden frei gewählt werden. Steuerpflichtige, deren Umsätze in den letzten zwölf Monaten vor Beginn des Wirtschaftsjahres den Betrag von 6.010.121,04 € (1000 Mio Peseten) überschritten hatten, sind allerdings zur zweiten Methode verpflichtet.

Erträge aus Kapitalanlagen unterliegen je nach dem konkreten Fall einem Quellensteuerabzug von 15% oder 20%. Der dadurch einbehaltene Betrag wird von der tariflichen Steuer abgezogen. Unternehmen haben ein Anrecht auf Erstattung zuviel einbehaltener Quellensteuer. Ebenso müssen Unternehmen Quellensteuer auf Löhne, Gehälter und in Höhe von 15% auf Honorare für Freiberufler abführen. Bei Verletzung der Abzugspflicht kann der Fiskus bei dem Abzugsverpflichteten die vom Steuerpflichtigen nicht gezahlten Beträge einfordern. Die einbehaltende Gesellschaft muss eine Erklärung über die im vorangegangenen Vierteljahr einbehaltene Quellensteuer innerhalb der ersten 20 Kalendertage der Monate April, Juli, Oktober und Januar abgeben. Bei einem Umsatzvolumen von mehr als 6.010.121,04 € im Jahr besteht eine monatliche Erklärungspflicht.

3.5.2 **Beschränkte Steuerpflicht**

Die beschränkte Steuerpflicht wird in Spanien seit 1. Januar 1999 nicht mehr im Rahmen des LIS als eine Sonderform der Körperschaftsteuer behandelt, sondern in einem separaten Gesetz - *Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes* LIRNR, das die Besteuerung nicht ansässiger Steuersubjekte, die Einkünfte aus spanischer Quelle erzielen, regelt. Eine Neufassung des erwähnten Gesetzes ist durch das Königliche Legislative Dekret 5/2004 eingeführt worden. Es sei bemerkt,

dass diese Änderung eigentlich eher formaler Art ist, da der Inhalt der neuen Regelung von der alten wenig abweicht.

Nichtansässige natürliche und juristische Personen ohne spanische Betriebsstätte haben auf ihre spanischen Einkünfte ebenfalls Steuern aufgrund besonderer Steuersätze zu entrichten. Dabei werden grundsätzlich die einzelnen Einnahmen gesondert besteuert. Die Steuern sind definitiv und werden entweder wie eine Quellensteuer vom Vergütungsschuldner einbehalten oder sind von einem zu benennenden Fiskalvertreter zu entrichten. Abzüge von der Steuerschuld sind grundsätzlich nicht möglich. Eine Ausnahme ergibt sich bei Betriebsstätteneinkünften.

a) **Einkünfte ohne Betriebsstätte**

Die Bemessungsgrundlage ist hier im Prinzip der erzielte Bruttoertrag. Bei Bau- oder Montagearbeiten und anderen wirtschaftlichen Tätigkeiten auf spanischem Gebiet, die keine Betriebsstätte begründen, sind allerdings Personal- und Materialkosten abziehbar.

Die Veranlagung hat für jede einzelne Zahlung, die das nicht ansässige Steuersubjekt erhält, mittels eines besonderen Formulars zu erfolgen. Der Steuersatz beträgt generell 25% und für Veräußerungsgewinne 35%. Bei Rückversicherungsoperationen gilt ein Satz von 1,5%, bei Luft- oder Schifffahrtsunternehmen von 4% und für Renten eine dreistufige, progressive Skala mit 8%, 30% und 40%. Die Steuer entsteht mit Entstehen der Forderung bzw. bei Vorauszahlungen mit der Zahlung. Für die Einreichung des Formulars mit Zahlung der Steuerschuld besteht eine Frist von einem Monat seit dem Fälligwerden der Steuer. Daneben besteht die Möglichkeit, die Steuererklärung vierteljährlich einzureichen.

Wenn wegen der Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) niedrigere Steuersätze gelten, muss für deren Anwendung eine Ansässigkeitsbescheinigung des Wohnsitzstaates vorliegen. Die Steuererklärung ist auch dann einzureichen, wenn aufgrund von der LIRNR oder des DBA eine Freistellung erklärt wird.

So ist z.B. gemäß dem LIRNR auch im Falle der Ausschüttung spanischer Dividenden an eine in Spanien nicht ansässige Gesellschaft in der Regel der allgemeine Steuersatz von 25% anwendbar. Ist die Muttergesellschaft jedoch in Deutschland ansässig, so beläuft sich die Quellensteuer laut DBA auf 15% der ausgeschütteten Dividenden, wenn die Beteiligung an der Tochtergesellschaft geringer als 25% ist (s. Artikel 10.2.b) DBA). Der in Artikel 10.2.b) DBA vorgesehene Steuersatz von 10% bei einer Beteiligung von mindestens 25% findet allerdings im Allgemeinen keine Anwendung, da diesbezüglich die in dem LIRNR vorgesehene Freistellung für im Rahmen der Mutter-Tochter Richtlinie (90/435/CEE) ausgeschütteten Dividenden greift, soweit die diesbezüglich in Artikel 13.1.g) DBA vorgesehenen Bedingungen erfüllt werden.

Es sei angemerkt, dass die Wirksamkeit der Steuererhebung bei beschränkter Steuerpflicht darauf beruht, dass der in Spanien ansässige Leistungsempfänger und Entgeltsschuldner gesamtschuldnerisch mit dem Steuersubjekt für die Entrichtung der Steuer haftet. Das Steuerformular kann auch von ihm eingereicht und die Steuer durch ihn entrichtet werden, was quasi zu einer Quellensteuer führt.

Hervorzuheben ist schließlich auch, dass für Spanien in der EU-Richtlinie 2003/49/EG über die Freistellung der Quellensteuer in bezug auf Lizenzgebühren eine Übergangsregelung erlaubt wird, gemäß derer Spanien weiterhin bis zum Jahr 2011 eine solche Quellensteuer erheben wird.

b) **Betriebsstätteneinkünfte**

Grundsätzlich werden Betriebsstätten laut LIRNR nach Regeln besteuert, die mit denen des LIS für ansässige Gesellschaften fast identisch sind, so dass die Betriebsstätte für Besteuerungszwecke quasi wie eine selbständige, in Spanien ansässige Körperschaft behandelt wird. Der Veranlagungszeitraum beträgt grundsätzlich ein Jahr. Das LIRNR enthält bestimmte formale Bedingungen für die anteilige Anrechnung von allgemeinen Betriebskosten des Mutterhauses und Einschränkungen betreffend die Abziehbarkeit von Zinsen oder Lizenzgebühren, die an das Mutterhaus gezahlt werden. Diese Bedingungen und Einschränkungen sind allerdings immer unter Berücksichtigung eines eventuell anwendbaren DBA auszulegen.

Von diesen Grundsätzen zur Feststellung der Bemessungsgrundlage gibt es zwei Ausnahmen:

- Wenn eine Betriebsstätte keinen vollständigen Handelszyklus abschließt, d.h. wenn sie keine direkten eigenen Einnahmen hat (Erbringung überwiegend unternehmensinterner Lieferungen und Leistungen), kann ihr Gewinn aufgrund des *arm's-length*-Prinzips bestimmt werden oder alternativ durch ein indirektes Verfahren, bei dem 15% der von der Betriebsstätte getätigten Ausgaben als Bemessungsgrundlage gelten.
- Wenn die Betriebsstätte durch eine Bau- oder Montagearbeit oder einer sonstigen saisonbedingten Tätigkeit entsteht oder in der Nutzung von Naturrohstoffen besteht, kann das Steuersubjekt die Anwendung des Systems der Einkünfte ohne Betriebsstätte wählen. Wenn keine separate Buchführung vorhanden ist, ist dieses System obligatorisch.

Zu diesen Sonderregeln sei angemerkt, dass ihre Anwendung bei Vorhandensein eines DBA unseres Erachtens dann mehr als zweifelhaft ist, wenn dadurch für das Steuersubjekt Nachteile entstehen. Dies gilt insbesondere für die Ermittlung des Einkommens mit 15% der getätigten Ausgaben der Betriebsstätte. Dies ist eine vergleichbare Methode wie die im Zusammenhang mit der Ermittlung von Konzernverrechnungspreisen bekannte Kostenaufschlagsmethode, nach der ein

Verrechnungspreis bestimmt wird, indem die Selbstkosten des liefernden Unternehmens um einen angemessenen Gewinnaufschlag erhöht werden. Der Unterschied besteht hier jedoch darin, dass nicht einzelne Verrechnungspreise durch die Kostenaufschlagsmethode bestimmt werden, sondern in globaler Weise der Betriebsstättengewinn, der als ein Teil der gesamten Selbstkosten definiert wird. Dies verstößt unseres Erachtens gegen den in Art. 7 Abs. 2 DBA-Spanien/Deutschland festgelegten Fremdvergleichsgrundsatz. Danach ist das Einkommen einer Betriebsstätte so zu ermitteln, als würde sie nicht als ein Teil des Stammhauses, sondern als ein selbständiges Unternehmen auf dem freien Markt agieren.

c) **Die Rolle des Steuervertreters**

Der steuerliche Vertreter des nicht ansässigen Steuersubjektes wird schon prinzipiell in der spanischen Abgabenordnung, der Ley General Tributaria, vorgesehen. Das LIRNR konkretisiert dieses allgemeine Prinzip in der Bestimmung von Art. 10, durch die der Vertreter in folgenden Fällen erforderlich ist:

- wenn eine Betriebsstätte in Spanien vorliegt,
- wenn das Steuersubjekt in Spanien ohne Betriebsstätte Einkünfte aus unternehmerischen Tätigkeiten erzielt, bei denen der Abzug von Aufwendungen erlaubt ist,
- wenn es die Steuerverwaltung so erfordert.

Der Vertreter muss durch eine notarielle Vollmacht ernannt werden. Die Ernennung muss den spanischen Behörden innerhalb von zwei Monaten gemeldet werden.

In den Fällen, in denen die Ernennung eines Steuervertreters erforderlich ist, wird die Nichternennung seit dem 1. Juli 2004 mit einer Geldstrafe von 2000,- € bestraft.

Besagter Vertreter oder, wenn dieser nicht ernannt worden ist, diejenige Person, die dazu befähigt ist, im Namen des nicht ansässigen Steuersubjektes Verträge abzuschließen, haften seit dem 1. Januar 2003 gesamtschuldnerisch mit dem Steuersubjekt hinsichtlich der Einzahlung der Steuerschuld in die Staatskasse.

3.5.3 Erweiterung der Besteuerung von „Entitäten“ ohne Rechtspersönlichkeit

a) **Der spanische Begriff der Durchgriffsbesteuerung**

Die zum Jahresanfang 2003 in Kraft getretenen steuerlichen Gesetzesänderungen (Gesetz 46/2002, vom 18. Dezember 2002) haben das Gebilde der entidad *en régimen de atribución de rentas*, was etwa mit „Entitäten unter Durchgriffsbesteuerung“ zu übersetzen ist, legislativ stark entwickelt.

Diese ist die andere spanische Form der Durchgriffsbesteuerung, die eigentlich dem deutschen Verständnis des Begriffes näher liegt. Im Gegensatz zur ehemaligen *transparencia fiscal*, die unter

bestimmten Gegebenheiten Rechtspersonen (potentiell jeglicher Form) betraf, findet diese Durchgriffsbesteuerung nur auf Gebilde Anwendung, die keine Rechtspersönlichkeit haben. Die einzige Ausnahme zu dieser prinzipiellen Unterscheidung ist die *sociedad civil* (die BGB – Gesellschaft), die immer der *atribución de rentas* unterliegt, auch wenn sie eine eigene Rechtspersönlichkeit hat, was im spanischen Recht der Fall sein kann.

Die Durchgriffsbesteuerung findet also Anwendung bei Rechtsgebilden wie der *comunidad de bienes* (Gütergemeinschaft), *herencias yacentes* (ruhender Nachlass) und auf Gesellschaften Bürgerlichen Rechts mit oder ohne eigener Rechtsfähigkeit. Prinzipiell gehört diese Form der Besteuerung seit 1978 zum spanischen Steuerrecht. Sie war in den steuerlichen Gesetzen jedoch nur in ihren Grundrissen dargestellt und daher von relativ geringer praktischer Bedeutung.

b) **Auswirkung auf ausländische Subjekte**

Der eigentliche Grund für die neuen Gesetzesänderungen in diesem Bereich ist nicht nur die Schaffung eindeutigerer Verhältnisse im inländischen Bereich, sondern viel mehr der Wunsch des Gesetzgebers, umfangreicher die Einkünfte von steuerlich nicht Ansässigen zu kontrollieren. Daher ist auch neu in die spanischen Gesetze eingefügt worden, dass die „Entitäten“, die zwar im Ausland gegründet sind, in ihrer Beschaffenheit aber ähnlich oder gleich mit „Entitäten“ sind, die gemäß spanischem Recht gegründet sind, ebenfalls dieser Sonderregelung der Durchgriffsbesteuerung unterliegen, wenn eine Aktivität in Spanien vorliegt.

- **Spanische Entitäten**
Die oben aufgeführten Entitäten unterliegen nicht selbst der Besteuerung, sondern die erwirtschafteten Einkünfte werden direkt ihren Mitgliedern gemäß ihres Anteils zugerechnet. Hat die Steuerverwaltung von den entsprechenden vertraglichen Gestaltungen – unter Umständen internen Vereinbarungen – keine Kenntnis, so geht diese davon aus, dass alle diejenigen, die in einer solchen Entität miteinander verbunden sind, dies zu gleichen Anteilen sind. Die wesentliche Neuerung bezüglich spanischer Entitäten ist, dass einem nicht ansässigen Mitglied automatisch eine spanische Betriebsstätte unterstellt wird.

- **Ausländische Entitäten**
Als Neuheit wird eingeführt, dass jetzt auch Entitäten, die im Ausland gegründet sind, diesem Steuerregime unterliegen, wobei man zwei verschiedene Fälle unterscheiden muss:

- Entität mit Präsenz in Spanien

Die Entitäten, die im Ausland gegründet sind, und die eine wirtschaftliche Aktivität in Spanien durchführen, die die Eigenschaften einer Betriebsstätte hat, gelten nun als in Spanien steuerbar für den Gewinnanteil, der den nicht ansässigen Mitgliedern zusteht. Der Durchgriff gilt also nur bei ansässigen Mitgliedern. Wenn nicht ansässige Mitglieder vorhanden sind, wird praktisch die Entität

selbst fiktiv zum Steuersubjekt erklärt. Es muss jährlich eine Steuererklärung der Entität als solche eingereicht werden mit Anwendung des allgemeinen Steuersatzes von 35%. Die steuerlich ansässigen Mitglieder unterliegen für ihren Anteil in Spanien der Steuerpflicht. Ihnen wird proportional ihr Anteil am Gewinn hinzugerechnet

- Entitäten ohne Präsenz in Spanien

Entitäten, die auf spanischem Gebiet Einkünfte erzielen, ohne jedoch hier eine wirtschaftliche Aktivität des Ausmaßes einer Betriebstätte auszuüben, werden nicht als steuerpflichtig angesehen, sondern lediglich die Mitglieder der Entität werden nach den Regeln der beschränkten Steuerpflicht (ohne Betriebstätte) zur Besteuerung herangezogen.

Ferner ist darauf hinzuweisen, dass bei Zahlungen der Entität (an ihre Mitglieder), diese verpflichtet ist, einen Steuereinbehalt (eine Art Quellensteuer) zu tätigen und ihn auf Rechnung der einzelnen Mitglieder beim spanischen Finanzamt einzuzahlen. Die Behandlung dieses Einbehaltes richtet sich nach den auf die verschiedenen Mitglieder je nach Ansässigkeitsland anwendbaren Bestimmungen, also auch mit Berücksichtigung der DBA's, insofern die Entität über die entsprechenden Informationen und Nachweise verfügt.

c) **Informationspflichten**

Neu wurde eingeführt, dass diese Entitäten verpflichtet sind, eine Jahresmeldung bei den Finanzbehörden über ihren Gewinn abzugeben und wie dieser anteilig auf ihre Mitglieder verteilt wird (Formular Nr. 184, geregelt in der Durchführungsverordnung 171/2004, vom 30. Januar 2004).

Ebenfalls ist die Entität verpflichtet, ihre Mitglieder von der Abgabe der Erklärung und deren Inhalt zu informieren, und darüber zu informieren, welche Gesamteinnahmen die Gesellschaft gehabt hat und welcher Teil jedem einzelnen Mitglied zurechenbar ist.

Von der Verpflichtung kann abgesehen werden, falls die Entität keine wirtschaftliche Aktivität ausübt und keine höheren Einkünfte als 3.000,- Euro jährlich erwirtschaftet bzw. wenn es sich um eine im Ausland gegründete Entität handelt, die auf spanischem Gebiet keine wirtschaftliche Aktivität ausübt. Die Verpflichtung zur Abgabe dieser Kontroll-Meldung hat derjenige, der die Entität vertritt bzw. die Mitglieder, die dem spanischen Einkommensteuerrecht als steuerlich Ansässige unterliegen.

d) **Praktische Auswirkungen**

Es ist ersichtlich, dass die Reichweite der spanischen Besteuerung maßlos erweitert wird: Ausländischen Mitgliedern einer spanischen Entität wird eine Betriebstätte unterstellt und ausländische

Entitäten werden direkt als solche zur Besteuerung herangezogen. Dies ist offensichtlich nicht ohne weiteres mit einem DBA in Einklang zu bringen.

Die Klärung scheint jedoch in die Richtung zu gehen, dass die neuen Fälle von Besteuerung als eine Art Vorsteuer gelten sollen, gegen die dann bei Anwendung eines DBA ein Antrag auf Rückerstattung eingereicht werden soll, abgesehen davon, dass man sich durch ein DBA wohl der effektiven Besteuerung entziehen kann, aber wohl kaum der jährlichen Meldepflicht.

Schließlich ist die Definition derartiger Entitäten im spanischen Recht sehr weit gefasst. Jede Art von „wirtschaftlicher Einheit“ kann im Prinzip betroffen sein, was z.B. ein Konsortium zur Durchführung eines Projektes in Spanien erfassen würde. In derartigen Fällen ist also unbedingt Vorsicht und genaue Planung ratsam.

3.6 Das Anrechnungsverfahren

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Dividenden bedient sich der spanische Gesetzgeber seit jeher des Anrechnungsverfahrens, sowohl bei inländischen Dividenden als auch bei der Vermeidung der Doppelbesteuerung ausländischer Dividenden. Dies hatte sich mit der Einführung des LIS von 1995 prinzipiell nicht geändert, obwohl die konkrete Ausgestaltung des neuen Systems von der des früheren Systems aus 1978 vollkommen abweicht. Heute hat sich die Situation jedoch in dem Sinne geändert, dass durch das Gesetz 6/2000 vom 13. Dezember 2000 Artikel 21 des LIS für Auslandsdividenden zusätzlich die Möglichkeit der Freistellung vorsieht.

Bei der Darstellung der heute gültigen Regelung ist einerseits zwischen natürlichen und juristischen Personen als Anteilseigner und andererseits zwischen inländischen und ausländischen Dividenden zu unterscheiden.

3.6.1 Das Teilanrechnungsverfahren für inländische Dividenden

Das spanische Steuerrecht enthält in der Regel zwei selbständige und grundsätzlich verschiedene Teilanrechnungsverfahren, und zwar ein im LIRPF geregeltes für Anteilseigner, die der Einkommensteuer unterliegen, und ein im LIS geregeltes für Anteilseigner, die der Körperschaftsteuer unterliegen.

Für natürliche Personen als Anteilseigner, die der Einkommensteuer unterliegen, sieht das LIRPF eine Integrationsmethode von Körperschaft- und Einkommensteuer vor, die in zwei Schritten vollzogen wird: Der Bruttobetrag der Dividende wird mit einem bestimmten Faktor multipliziert und der Bemessungsgrundlage der natürlichen Person hinzugerechnet; sodann kann die natürliche Person einen Steuerabzug in Höhe eines dem Faktor entsprechenden prozentualen Anteils der

Bruttodividende vornehmen. Ist der Anteilseigner dagegen körperschaftsteuerpflichtig, was nach Art. 7 LIS grundsätzlich alle juristischen Personen sind, so kommt es auf die Höhe der Beteiligung an der ausschüttenden Körperschaft an. Liegt eine Mindestbeteiligung von mehr als 5% vor, so werden 100% der auf die Dividenden beim Anteilseigner entfallenden Steuern angerechnet (Art. 30.2 LIS), liegt die Beteiligungshöhe bei 5% oder darunter, so kann die Empfängergesellschaft nach Art. 31.1 LIS einen Betrag in Höhe von 50% der bei ihr auf die Dividenden entfallenden Steuern anrechnen.

Es handelt sich bei den spanischen Teilanrechnungsverfahren um einstufige Verfahren, da die Entlastung ausschließlich auf der Gesellschafterebene erfolgt. Auf Ebene der Gesellschaft ergeben sich dagegen wegen des einheitlichen Steuersatzes auch auf ausgeschüttete Gewinne aus einer Ausschüttung keine steuerlichen Auswirkungen.

Auch in Spanien wird auf Dividenden eine Quellensteuer erhoben. Gemäß Art. 140.4 LIS in Verbindung mit Art. 60.1a) RIS sind juristische Personen verpflichtet, auf ihre Gewinnausschüttungen an juristische Personen mit einer Beteiligung von unter 5% für deren Rechnung eine Quellensteuer in Höhe von 15% einzubehalten. Nach Art. 101 Abs. 1 LIRPF in Verbindung mit Art. 73.1.b) der Durchführungsverordnung des LIRPF (RIRPF) besteht dieselbe Verpflichtung bei Gewinnausschüttungen an natürliche Personen. Die Quellensteuer zählt ebenso wie in Deutschland als nichtabziehbare Ausgabe zum steuerpflichtigen Einkommen des Anteilseigners, was sich für natürliche Personen im Gegenschluss aus Art. 24 Abs. 1 LIRPF und für juristische Personen aus Art. 14 Buchst. b) LIS ergibt.

a) Das Teilanrechnungsverfahren für natürliche Personen

Wie bereits erwähnt, besteht das spanische Integrationsverfahren von Körperschaft- und Einkommensteuer aus zwei Schritten, deren erster die Hinzurechnung der Dividende zur Bemessungsgrundlage und der zweite die Anrechnung selbst betrifft. Dieses Verfahren wurde zum 1. Januar 1995 in das LIRPF eingeführt und bedeutete eine vollständige Änderung des vorherigen Verfahrens. Die Neufassung des IRPF, die am 1. Juli 2004 in Kraft getreten ist, hat dieses Verfahren im Wesentlichen beibehalten.

Eine Ausnahme hierzu stellt die Dividendenausschüttung durch Vermögensgesellschaften an natürliche Personen dar, da diese auf der Ebene des Empfängers ohne weiteres freigestellt ist. Der Grund dafür liegt darin, dass diese Gesellschaften, den entsprechenden Sonderregeln folgend, quasi wie eine natürliche Person gemäß LIRPF besteuert werden. Eine Unterscheidung zwischen den beiden Rechtssubjekten Gesellschaft und Gesellschafter fällt somit für steuerliche Zwecke nahezu aus.

■ *Hinzurechnung der Dividende*

Laut Art. 23.1b) LIRPF ist der Bruttobetrag der erhaltenen

Dividende (also ohne Quellensteuerabzug aber nach Körperschaftsteuer) auf die Bemessungsgrundlage nach folgenden Prozentsätzen hinzuzurechnen:

- Allgemein mit 140%.
- Mit 125%, wenn die Ausschüttung von einem Körperschaftsteuersubjekt i.S.d. Art. 28.2 LIS stammt (Versicherungsgesellschaften, Unternehmensverbände, etc.), für die ein ermäßigter Steuersatz von 25% gilt.
- Mit 100%, wenn die Ausschüttung von einem Steuersubjekt i.S.d. Art. 28.5 und 28.6 LIS stammt (Investitionsfonds und -gesellschaften), für die ein Steuersatz von 1% oder 7% gilt, oder von Genossenschaften, oder wenn der Ertrag auf Kapitalherabsetzungen mit Beteiligungsrückzahlung oder Ausschüttung des Aktienagios zurückzuführen ist. Schließlich ist der Prozentsatz von 100% immer dann anzuwenden, wenn die natürliche Person die Anteile, aus der die Ausschüttung stammt, weniger als zwei Monate vor der Ausschüttung erworben hat, und innerhalb derselben Frist nach der Ausschüttung wieder gleichartige Anteile veräußert. Stammt die Ausschüttung von einer nicht börsennotierten Gesellschaft, beträgt die Frist ein Jahr.

■ *Anrechnung der Körperschaftsteuer*

Nach der Hinzurechnung wird nach den allgemeinen Vorschriften die Bruttosteuerschuld des Steuerpflichtigen errechnet. Auf diese kann er dann korrespondierend zu den obigen Faktoren folgenden prozentualen Anteil der Bruttodividende anrechnen:

- Allgemein 40%.
- 25%, wenn die Dividende von einer mit 25% Körperschaftsteuer belasteten Gesellschaft stammt.
- 0%, wenn die Dividende von einer mit 1% oder 7% Körperschaftsteuer belasteten Gesellschaft stammt, oder von einer Genossenschaft, aus einer Kapitalherabsetzung oder Agioausschüttung oder aus Ausschüttungen, die unter die „Zwei-Monate- bzw. Jahresregel“ fällt.

Der Zweck der Zwei-Monate bzw. Jahresregel besteht darin, die Anrechnung zu versagen, wenn der Anteilseigner, der die Dividende erhält, die Beteiligung nur kurzfristig hält. Der Gesetzgeber will dadurch vermeiden, dass Anteilseigner (insbesondere Gesellschaften), die zur Anrechnung nach dem LIS nicht berechtigt sind, die Beteiligung für die Ausschüttung an natürliche Personen verkaufen, die von der Anrechnung nach dem LIRPF Gebrauch machen, und sie anschließend zurückkaufen. In Spanien wird dies als *lavado de dividendo* (= Dividendenwäsche) bezeichnet.

Das Ziel dieses Anrechnungsverfahrens ist es nicht, die Dividende im Ergebnis nur mit dem persönlichen Steuersatz des Anteilseigners zu belasten, wie es der Zweck des Vollarrechnungsverfahrens in Deutschland ist. Es geht vielmehr darum, die Doppelbelastung durch Körperschaftsteuer und Einkommensteuer zu mildern. Dementsprechend handelt es sich beim spanischen Anrechnungsverfahren um eine Teilanrechnung

der von der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer des Anteilseigners.

Beispiel: Erzielt die Gesellschaft einen Gewinn von 100, so hat sie 35% Körperschaftsteuer zu entrichten. Es verbleibt ein ausschüttbarer Nettogewinn von 65 (= Bruttodividende). Bei Ausschüttung hat sie 9,75 Quellensteuer (15% von 65) abzuführen, was eine Nettodividende von 55,25 ergibt. Der natürlichen Person wird jedoch ein Dividendenertrag von 140% der Bruttodividende, also $65 \times 1,4 = 91$ zugerechnet.

Bei einem Höchststeuersatz des LIRPF von 45% ergibt dies eine Bruttobesteuerung von 40,95. Anrechenbar sind 40% der Bruttodividende, also $65 \times 0,4 = 26$. Die endgültige Steuer beträgt daher beim Anteilseigner noch $(40,95 - 26 =) 14,95$, auf die die einbehaltene Quellensteuer angerechnet wird. Der ursprüngliche Gewinn von 100 bei der Gesellschaft ist somit am Ende mit 35 Körperschaftsteuer und 14,95 Einkommensteuer belastet, was einer Gesamtbelastung von 52,68% entspricht. Dies liegt über dem individuellen Steuersatz des Anteilseigners. Eine Vollarrechnung der Körperschaftsteuer liegt damit nicht vor.

Beträgt der Steuersatz der natürlichen Person dagegen beispielsweise lediglich 20%, wird ebenso eine Dividende von 91 zugerechnet, was zu einer Bruttobesteuerung von 18,2 führt. Nach Anrechnung von 26 bleibt ein negativer Betrag von -7,8. Diese werden in Spanien nun anders als in Deutschland nicht erstattet, sondern können innerhalb der nächsten 4 Jahre auf die Steuer von Dividendenerträgen angerechnet werden, logischerweise nur dann, wenn der individuelle Steuersatz des Anteilseigners dann höher liegt.

■ *Anrechnungsvoraussetzungen*

Den persönlichen Anwendungsbereich der Anrechnungen bestimmt Art. 30.1 LIS. Danach erstreckt sich die Anrechnung grundsätzlich auf die Gewinnausschüttung aller Körperschaftsteuersubjekte. Die Körperschaft muss in Spanien unbeschränkt steuerpflichtig sein.

Da die Bezugsgröße für den Anrechnungsbetrag nicht etwa die tatsächlich gezahlte Körperschaftsteuer, sondern der ausgeschüttete Gewinn nach Körperschaftsteuer ist, und es unterschiedliche Körperschaftsteuersätze grundsätzlich innerhalb derselben Körperschaft nicht gibt, führt dies dazu, dass alle die Höhe des Anrechnungsbetrages bestimmenden Faktoren aus der Höhe der Gewinnausschüttung ersichtlich sind, wodurch eine Bestimmung der Körperschaftsteuerbelastung überflüssig wird. Der Finanzverwaltung ermöglicht dies eine einfache Bestimmung des Anrechnungsbetrages, der Körperschaft erspart dies einen enormen Verwaltungsaufwand, da eine Eigenkapitalgliederung nach Steuerbelastung damit überflüssig wird und demgemäß im spanischen Körperschaftsteuerrecht auch nicht vorgesehen ist.

Zusammengefasst bedeutet dies, dass beim Anrechnungsverfahren keine Bestimmung der Körperschaftsteuerbelastung

nötig ist, weil die Steuerermäßigungen, die nicht steuerbegünstigten Körperschaften gewährt werden, nach Art. 81 LIRPF nicht anrechnungsschädlich sind und steuerbegünstigte Körperschaften nach Art. 81.1 LIRPF grundsätzlich vom Anrechnungsverfahren ausgeschlossen sind.

Ausländische Anteilseigner sind nicht anrechnungsberechtigt. Dies ergibt sich aus Art. 26 LIRNR, der Steuerermäßigungen für beschränkt steuerpflichtige Personen ohne Betriebsstätte in Spanien allgemein auf die Anrechnung der Quellensteuer und Steuervorauszahlungen beschränkt. Die Körperschaftsteuer von 35% wird also für nicht in Spanien ansässige Anteilseigner aufgrund der fehlenden Anrechnungsberechtigung zu einer definitiven Belastung. Dagegen sind beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner mit einer spanischen Betriebsstätte nach Art. 19.4 LIRNR anrechnungsberechtigt, so dass ein Betriebsstättenvorbehalt existiert.

b) Das Teilanrechnungsverfahren für juristische Personen

Das Anrechnungsverfahren des neuen LIS zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei der Körperschaftsteuer, wenn der Anteilseigner eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft ist, war in seinen Grundzügen bereits im früheren LIS von 1978 enthalten. Durch die heute gültige Regelung wird der Anwendungsbereich allerdings wesentlich erweitert.

■ *Gegenstand und Umfang der Anrechnung*

Laut Art. 30.1 LIS gilt der Grundsatz, dass „wenn sich unter den Einkünften des Steuersubjekts Dividenden oder Gewinnbeteiligungen anderer in Spanien ansässiger Körperschaften befinden, 50% der Steuer angerechnet wird, die der Bemessungsgrundlage entspricht, die sich aus diesen Dividenden oder Gewinnbeteiligungen ergibt.“

Mit „die Steuer, die der Bemessungsgrundlage entspricht ...“ in Art. 30.1 LIS ist daher der auf die Dividenden entfallende (verhältnismäßige) Teilbetrag der Körperschaftsteuer des Anteilseigners unter Zugrundelegung seines tariflichen Steuersatzes gemeint. Damit wurde das Anrechnungsverfahren als eine von der tatsächlichen Steuerbelastung der Dividenden unabhängige konstante Steuerermäßigung ausgestaltet.

Beispiel: Erzielt die ausschüttende Gesellschaft einen Gewinn von 100, so hat sie 35% Körperschaftsteuer zu entrichten. Es verbleibt ein ausschüttbarer Nettogewinn von 65 (= Bruttodividende). Bei Ausschüttung an eine zu weniger als 5% beteiligte Körperschaft hat sie 9,75 Quellensteuer (15% von 65) abzuführen, was einer Nettodividende von 55,25 ergibt. Ist der Anteilseigner ebenfalls eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, beträgt der maximale Anrechnungsbetrag 17,5% von 65 (= 50% von 35% Körperschaftsteuer auf die Bruttodividende), also 11,38. Der ursprüngliche Gewinn von 100 bleibt damit mit 35% Körperschaftsteuer der ausschüttenden und

11,38% Körperschaftsteuer der empfangenden Gesellschaft belastet.

Nach Art. 30.2 LIS erhöht sich die Anrechnung von 50% auf 100% der Steuer des Anteilseigners falls der Anteilseigner zu mehr als 5% an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt ist und die Beteiligung ununterbrochen während des der Ausschüttung vorhergehenden Jahres gehalten hat. Diese Bedingung kann neuerdings (ab dem 1. Januar 2004) auch nachträglich erfüllt werden, d.h. nach Ausschüttung der Dividenden müssen die Anteile solange gehalten werden, bis die einjährige Haltungsfrist erfüllt wird. Die Quellensteuer ist hier nicht abzuführen; die Nettodividende entspricht in diesem Fall der Bruttodividende. Es ergibt sich in diesem Fall ein Anrechnungsbetrag von 35% von 65, effektiv also 22,75. Der ursprüngliche Gewinn von 100 bleibt mit der Körperschaftsteuer der ausschüttenden Gesellschaft belastet.

Hervorzuheben ist schließlich noch, dass der erläuterte Art. 30.2 LIS auf die Dividendenausschüttung von Vermögensgesellschaften keine Anwendung findet. Dies stellt somit einen klaren Nachteil für diese Art von Gesellschaften dar, wenn der oder die Gesellschafter juristische Personen sind.

■ *Anrechnungsvoraussetzungen*

Die Voraussetzungen für die Anwendung des Anrechnungsverfahrens können wie folgt zusammengefasst werden:

- Die ausschüttende Gesellschaft muss in Spanien ansässig sein.
- Die Gesellschaft, die die Dividende erhält, muss entweder ansässig sein oder eine Betriebsstätte in Spanien unterhalten.
- Wenn eine der beiden Gesellschaften von der Körperschaftsteuer teilweise befreit ist, gilt das Anrechnungsverfahren trotzdem, da immer der Steuersatz des Anteilseigners maßgeblich ist.
- Dividenden aus steuertransparenten Gesellschaften führen nicht zur Anrechnung, da hier nicht Gewinn ausgeschüttet, sondern dem Anteilseigner unmittelbar zugerechnet wird.
- Da Pensionsfonds mit Sonderregelung mit einem Steuersatz von 0% besteuert werden, entfällt die Anrechnung.
- *Instituciones de Inversión Colectiva* mit Sonderregelung dürfen die Anrechnung nicht durchführen.
- Es gilt wie bei natürlichen Personen die „Zwei-Monate-Regel“, um die „Dividendenwäsche“ zwischen Steuersubjekten mit und ohne Anrechnungsberechtigung zu erschweren.

Das hier nach Art. 30.1 und 2 LIS dargestellte Anrechnungsverfahren betrifft ausschließlich ordentliche Gewinnausschüttungen, nicht das „Entgelt für Beteiligungen am Eigenkapital“ (= verdeckte Gewinnausschüttung), das vom Anteilseigner ohne Anrechnung voll zu versteuern ist.

■ *Erweiterung und Einschränkung des Anwendungsbereichs*

Durch Art. 30.3 LIS wird der Anwendungsbereich der Anrechnung auf folgende Fälle erweitert:

- Auflösung von Gesellschaften.
- Erzielen die Gesellschafter einen Gewinn aus der Auflösung einer Gesellschaft, sind sie zur Anrechnung berechtigt, soweit dieser Gewinn mit nicht ausgeschütteten Rücklagen übereinstimmt.
- Erwerb eigener Anteile zur Einziehung.
- Eine Gesellschaft kann zwecks anschließender Einziehung eigene Anteile von ihren Gesellschaftern erwerben, wobei bei den Gesellschaftern ein Veräußerungsgewinn entstehen kann. In diesem Fall sind die Gesellschafter zur Anrechnung berechtigt, sofern dem Gewinn nicht ausgeschüttete Rücklagen gegenüberstehen.
- Austreten von Gesellschaftern: hier sind die Fälle gemeint, bei denen der Gesellschafter zum Austritt berechtigt ist und seine Anteile gegen Entgelt eingezogen werden. Auch hier erfolgt eine Anrechnung, soweit einem etwaig entstandenen Veräußerungsgewinn entsprechende Rücklagen gegenüberstehen.
- Fusion, vollständige Spaltung und Gesamtvermögensübertragung: bei diesen Vorgängen ist eine Auflösung der Gesellschaft gegeben, so dass die Regeln für die Auflösung von Gesellschaften anwendbar sind.

Bei allen genannten Vorgängen ist nicht nur der Gesellschafter, sondern auch die Gesellschaft zur Anrechnung berechtigt, wenn dabei ein Gewinn entsteht, den sie in ihre Bemessungsgrundlage einzubeziehen hat. Nach Art. 15.3 LIS muss z.B. bei einer Auflösung oder Fusion die Differenz zwischen Buchwert und Marktwert der übertragenen Aktiva in der letzten Körperschaftsteuererklärung erfasst werden (Übertragungsgewinn). Insofern diesem entsprechende Rücklagen gegenüberstehen, ist auch hier die Anrechnung möglich, da nur so eine einmalige Besteuerung des Gewinns gewährleistet wird.

Schließlich findet sich in Art. 30.5 LIS noch eine Erweiterung des Anwendungsbereichs der Anrechnung auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Gesellschaften, die dem Regelsteuersatz von 35% oder dem erhöhten Steuersatz von 40% unterliegen. In diesem Fall ist der Betrag anzurechnen, der sich ergibt, wenn man den Steuersatz des Anteilseigners auf den Nettozuwachs der Rücklagen anwendet, der während der Haltedauer des Anteilseigners entstanden ist. Die Regelung gilt nur für Eigentumsperioden von mehr als einem Jahr und Beteiligungen von mehr als 5%.

Neben diesen Erweiterungen enthält Art. 30.4 LIS allerdings auch Einschränkungen des Anwendungsbereichs der Anrechnung. Diese ist in folgenden Fällen nicht zulässig:

- Bei Gewinnen, die aus einer Kapitalherabsetzung oder aus der Ausschüttung des Agios stammen.
- Wird vor einer Ausschüttung Kapital oder Agio in

Rücklagen umgewandelt, gegen Verluste reduziert oder haben die Gesellschafter in einer Verlustphase Zuschüsse in das Gesellschaftsvermögen geleistet, wird der entsprechende Betrag von der Anrechnung ausgeschlossen. Dies gilt nicht, wenn der ausgeschüttete Gewinn ohne Minderung durch Verlustvorträge in die Bemessungsgrundlage eingegangen ist, es sei denn, der Verlustvortrag ist wegen Art. 25.2 LIS (Einschränkung des Verlustvortrags beim Mantelkauf) unterblieben.

- Bei Gewinnen, die vom öffentlichen Regulierungsfond des Hypothekenmarktes ausgeschüttet werden.
- Wenn die Ausschüttung beim Anteilseigner steuerlich nicht erfasst wird oder eine steuerlich wirksame Wertberichtigung der Beteiligung verursacht. Im letzteren Fall bleibt dann die spätere Rückbuchung der Wertberichtigung wegen Wiedererhöhung des Werts der Beteiligung steuerfrei. Diese Einschränkung der Anrechnung gilt nicht:
 - Wenn der Anteilseigner nachweist, dass ein der Wertberichtigung entsprechender Betrag durch die Körperschaftsteuer bei einer vorherigen Übertragung der Anteile erfasst wurde, ohne dass die Anrechnung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Dividenden zur Anwendung kam,
 - Wenn der genannte Betrag bei einer früheren Veräußerung der Anteile der Einkommensteuer unterlag. In diesem Fall ist die Anrechnung beschränkt auf den Betrag, der sich ergibt, wenn man den Steuersatz des LIRPF auf Veräußerungsgewinne bei einer Haltedauer von mehr als zwei Jahren (20%) auf die Dividende anwendet.

3.6.2 Freistellung-/Teilanrechnungsverfahren für ausländische Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung ausländischer Anteile

Das LIS enthielt ursprünglich in seinen Art. 31 und 32 das System des spanischen Körperschaftsteuerrechts zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Bezug ausländischer Einkünfte durch spanische Gesellschaften. Seit dem Gesetz 6/2000 sind auch die Möglichkeiten einer Freistellung in Art. 21 und 22 des LIS zu berücksichtigen.

a) *Ausländische Beteiligungen*

Das in dem LIS vorgesehene Teilanrechnungsverfahren ist folgendes: Werden die von einer spanischen Gesellschaft erhaltenen Einkünfte aus einer ausländischen Beteiligung im Ursprungsland mit einer Quellensteuer belastet [juristische Doppelbesteuerung: Ein Steuersubjekt wird in zwei Ländern besteuert (art. 31 LIS)], gilt für in Spanien unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften folgendes:

- Die Einkünfte werden mit dem Bruttobetrag vor Quellensteuerabzug zur Bemessungsgrundlage hinzugerechnet.

- Auf der Steuerschuld wird der kleinere der folgenden Beträge angerechnet:
 - die tatsächlich im Ausland entrichtete Steuer, wobei wegen Steuervergünstigungen effektiv nicht entrichtete Steuern auch nicht abziehbar sind,
 - die Steuer, die sich bei Anwendung des spanischen Steuersatzes auf den Dividendenbetrag ergibt.

Da dabei lediglich die Quellensteuer auf die Einkünfte des Anteilseigners angerechnet wird, verbleibt es bei einer endgültigen Belastung des ursprünglichen Gewinns der Tochtergesellschaft mit der darauf anfallenden ausländischen Ertragsteuer. Diese wirtschaftliche Doppelbelastung (im juristischen Sinne liegt mangels Identität der Steuersubjekte keine Doppelbelastung vor) kann die spanische Muttergesellschaft vermeiden, wenn sie nicht die erhaltenen Einkünfte, sondern den Gewinn der Tochtergesellschaft vor ausländischer Steuer in ihre Bemessungsgrundlage mit einbezieht, da sie dann die ausländische Steuer der Tochtergesellschaft anrechnen kann (Art. 32 LIS). Voraussetzung ist, dass sie zu mindestens 5% unmittelbar oder mittelbar an der ausländischen Gesellschaft beteiligt ist. Eine Anrechnung nach Art. 31 LIS kommt zusätzlich in Betracht, wenn auf die Einkünfte eine Quellensteuer erhoben wurde. Beide Anrechnungen zusammen dürfen jedoch den Betrag, der sich aus der Anwendung des spanischen Körperschaftsteuersatzes von 35% auf den Gewinn der Tochtergesellschaft ergibt, nicht überschreiten.

Erhält der Steuerpflichtige Einkünfte aus verschiedenen Ländern, sind diese für die Anwendung der genannten Regel länderweise zu gruppieren. Eine Anrechnung ausländischer Ertragsteuern erfolgt nicht bei Tätigkeiten einer ausländischen Tochtergesellschaft, die bei der spanischen Gesellschaft nach Art. 107 LIS zur sogenannten internationalen Steuertransparenz führen, d.h. zur direkten Zurechnung der Einnahmen der ausländischen Tochter, weil diese als passiv gilt. Als passive Einkünfte gelten unter anderem: Einkünfte aus Immobilien, die nicht einer unternehmerischen Tätigkeit gewidmet sind, Dividenden, Zinsen aus Finanzinvestitionen und Zinsen oder Entgelt für Dienstleistungen von Gesellschaften, mit denen ein Beteiligungsverhältnis i.S.d. Art. 16 LIS besteht. Erzielt eine ausländische Gesellschaft gleichzeitig passive und aktive Einkünfte, ist die Anrechnung proportional zu den aktiven Einkünften zulässig; im übrigen greifen die Folgen der internationalen Steuertransparenz.

Diesbezüglich muss hervorgehoben werden, dass ab dem 1. Januar 2004 die erläuterte internationale Steuertransparenz keine Anwendung findet, wenn die ausländische Tochtergesellschaft in einem EU-Mitgliedsstaat ansässig ist, das nicht als Steueroase gilt.

Neben dem beschriebenen Teilanrechnungsverfahren besteht ab dem Gesetz 6/2000 (für Geschäftsjahre, die ab dem 25. Juni 2000 begonnen haben), auch ein Freistellungsverfahren für ausländische Dividenden und Veräußerungsgewinne ausländischer Anteile (Artikel 21 LIS).

Diese Freistellungsmethode kann vom Steuersubjekt fakultativ angewendet werden, d.h. wenn z.B. die Dividendenausschüttung zu einem Wertverlust der Anteile führt, der steuerlich geltend gemacht werden kann oder wenn die Veräußerung der Anteile zu einem Verlust führt, ist es grundsätzlich vorteilhafter nicht die Freistellung anzuwenden, um diese Verluste in der Besteuerungsgrundlage aufzunehmen.

Um die Freistellungsmethode anwenden zu können, müssen folgende Bedingungen erfüllt werden:

- Die direkte oder indirekte Beteiligung an der ausländischen Tochtergesellschaft muss sich auf mindestens 5% belaufen. Diese Beteiligung muss – unbeachtet davon, wann die Dividende ausgeschüttet wird – mindestens ein Jahr lang gehalten werden.
- Die Tochtergesellschaft muss im Ausland einer der spanischen Körperschaftsteuer identischen oder analogen Ertragsteuer unterliegen. Es besteht die Rechtsvermutung, dass diese Bedingung erfüllt ist, wenn die Tochtergesellschaft in einem Land ansässig ist, das mit Spanien ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, in dem die Klausel über Informationsaustausch vorgesehen ist (wie dies im DBA-Spanien der Fall ist). Sie darf des Weiteren nicht in einer Steueroase ansässig sein.
- Die in Spanien nicht ansässige Gesellschaft muss eine aktive wirtschaftliche Tätigkeit ausüben. Nach Art.117 LIS liegt eine solche Tätigkeit dann vor, wenn die entsprechenden Einkünfte aus Arbeitsleistung und/oder Kapital stammen, bei denen der Steuerpflichtige den Einsatz der Produktionsmittel und/oder Arbeit auf eigene Rechnung zur Herstellung und Verteilung von Gütern und Dienstleistungen organisiert und lenkt.

b) Ausländische Betriebsstätteneinkünfte

Ab dem Gesetz 6/2000 wird das bis dahin in Artikel 31 LIS vorgesehene Teilanrechnungsverfahren durch die Freistellung der durch eine im Ausland begründete Betriebsstätte erzielten Einkünfte ersetzt (Artikel 22 LIS).

Auch diesbezüglich muss den oben erwähnten angegebenen Bedingungen genügt werden, d.h.:

- Das Einkommen muss durch eine mit den spanischen Ertragsteuern vergleichbare Steuer belastet worden sein. Die Belastung und Vergleichbarkeit werden vermutet, wenn die Betriebsstätte in einem Land liegt, mit dem Spanien ein DBA mit einer Klausel für den Informationsaustausch abgeschlossen hat. Steueroasen sind prinzipiell von dieser Regel ausgeschlossen.
- Das Einkommen muss aus einer aktiven, unternehmerischen Tätigkeit stammen.

4. Die spanische Umsatzsteuer

Die deutsche und die spanische Umsatzsteuergesetzgebungen sind wegen der Umsetzung der entsprechenden EG-Richtlinien weitgehend aneinander angeglichen. Dennoch sind gewisse Unterschiede zwischen dem spanischen Umsatzsteuergesetz - *Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido* - LIVA - und der deutschen Gesetzgebung in diesem Bereich vorhanden. Wir werden uns in der nachfolgenden Erläuterung daher insbesondere auf die relevanten Unterschiede konzentrieren, ohne dabei eine vollständige Darstellung des spanischen Umsatzsteuerrechtes zu erstreben.

4.1 Abgrenzung des Steuertatbestands

Der Steuertatbestand der spanischen Umsatzsteuer - *Impuesto sobre el Valor Añadido* - IVA - wird auf Lieferungen und sonstige Leistungen von Gewerbetreibenden und Freiberuflern erhoben, wenn sie als innerhalb des Geltungsbereiches des spanischen Umsatzsteuerrechtes durchgeführt gelten. Dieses Gebiet umfasst das spanische Festland und die Balearen, die spanischen Küstengewässer bis zu 12 Seemeilen und den dazugehörigen Luftraum. Die Kanarischen Inseln, Ceuta und Melilla sind hingegen davon ausgeschlossen. Dort gelten besondere indirekte Steuern.

Außerdem fällt bei innergemeinschaftlichen Erwerbstatbeständen die Steuer an. Darunter versteht man den Erwerb beweglicher Dinge, die aus einem EG-Mitgliedsstaat in den Geltungsbereich des spanischen Umsatzsteuerrechtes durch den Versender, den Erwerber selbst oder einen Dritten, der im Namen oder im Auftrag des Senders oder Erwerbers handelt, abgesandt oder transportiert werden. Schließlich unterliegt der Steuer auch die Einfuhr von Waren aus einem Drittstaat oder aus einem Gebiet der EG-Staaten, das nicht den europäischen Vorschriften unterliegt, wie z.B. die Kanarischen Inseln.

Das LIVA enthält eine Reihe von Operationen, die der Steuer nicht unterworfen sind, wie etwa die Veräußerung eines gesamten Geschäftes an einen einzigen Erwerber und ferner eine Reihe von Operationen, die der Steuer zwar prinzipiell unterworfen sind, dann jedoch als freigestellt erklärt werden, wie etwa die ärztlichen Leistungen.

4.2 Dreiecksgeschäfte

Es ist von besonderem Interesse, dass Spanien 1993 die Vereinfachungsrichtlinie 92/111 für Dreiecksgeschäfte umgesetzt hat.

Der innergemeinschaftliche Warenerwerb ist damit umsatzsteuerlich in Spanien nicht steuerbar, wenn er von einem Dritten getätigt wird, der in Spanien weder ansässig noch gemeldet ist, aber für Umsatzsteuerzwecke in einem anderen EG-Mitgliedsstaat gemeldet ist, und der Erwerb zum Zwecke der weiteren Lieferung der Ware an eine steuerpflichtige Person oder

nicht steuerpflichtige juristische Person, die in Spanien umsatzsteuerlich identifiziert ist, getätigt wird, sofern die Ware direkt von einem Mitgliedsstaat abgesandt oder transportiert wird, in dem der Dritte nicht registriert ist.

Die vom Dritten ausgestellten Rechnungen müssen bestimmte formelle Anforderungen erfüllen. Es muss aus ihnen hervorgehen, dass es sich um ein Dreiecksgeschäft handelt. Unter diesen Voraussetzungen ist der Mittelsmann nicht verpflichtet, sich in Spanien für Umsatzsteuerzwecke registrieren zu lassen.

4.3 Steuerpflichtige Personen

Bei Warenlieferungen und Dienstleistungen gilt als Grundregel, dass der Unternehmer, der die Ware verkauft bzw. die Dienstleistung erbringt, steuerpflichtig wird, insofern er in Spanien ansässig oder niedergelassen ist. Von der Grundregel wird abgewichen, wenn der Erbringer der Lieferung oder Leistung nicht ansässig/niedergelassen ist und der Empfänger der Ware oder Dienstleistung im umsatzsteuerlichen Sinne in Spanien ansässig/niedergelassen ist. Im letzteren Fall kommt die Regel der Umkehrung des Steuersubjekts zur Anwendung und der in Spanien ansässige/niedergelassene Empfänger der Lieferung oder Leistung wird anstelle des Erbringers umsatzsteuerpflichtig. Der Empfänger hat in diesem Fall eine Selbstabwälzung der Steuer durchzuführen, die jedoch im gleichen Veranlagungszeitraum wieder absetzbar ist, insofern der Empfänger zu einem hundertprozentigen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Der Vorgang ist also in der Regel neutral. Die gleiche Regel über die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ist im deutschen Umsatzsteuergesetz in § 13 b) vorgesehen.

Bei innergemeinschaftlichen Erwerben ist wie in Deutschland diejenige Person steuerpflichtig, die erwirbt. Bei Importen aus Drittstaaten ist der Empfänger der importierten Ware steuerpflichtig, unabhängig davon, ob er ein Treuhänder oder ein Empfänger in eigenem Namen ist.

4.4 Steuersätze

Der allgemeine Steuersatz beträgt derzeit 16%.

Auf Lieferungen, innergemeinschaftliche Erwerbe und Importe von Brot, Mehl und Getreide zur Herstellung von Brot, Milch, Käse, Eier, Obst und Gemüse sowie auf Bücher, Zeitungen und Illustrierten, Humanpharmazeutika, Fahrzeuge für Behinderte, Prothesen und Umsätze im Zusammenhang mit denkmalgeschützten Gebäuden ist ein Steuersatz von 4% anwendbar.

Ein Satz von 7% findet Anwendung auf Umsätze mit Tieren, Gemüsen und anderen Produkten, die gewöhnlich als Nahrungsmittel für den Menschen oder als Futtermittel für Tiere dienen, auf Saatgut, Materialien zur Zucht von Vieh oder Pflanzen, Dünger und Pflanzenschutzmittel, auf Herbizide und organischen Abfall aus Landwirtschaft, Forstwirtschaft oder

Viehzeit, auf Wasser und Eis, Pharmazeutika für die Veterinärmedizin sowie Produkte und deren Einzelteile, einschließlich Brillen und Kontaktlinsen, die aufgrund ihrer Beschaffenheit nur zum Ausgleich körperlicher Defekte von Tieren oder Menschen genutzt werden können oder um Krankheiten von Tieren oder Menschen vorzubeugen, zu diagnostizieren, zu behandeln, zu lindern oder zu heilen.

Des Weiteren unterliegen Umsätze mit Krafrädern mit einem Hubraum unter 50 ccm, der Eintritt zu bestimmten Veranstaltungen, nicht freigestellte Dienste der Wohlfahrts- und Krankenpflege, das Veranstellen von Messen und Ausstellungen sowie die Leistungen von Hotels und Restaurants dem reduzierten Satz von 7%. Auch der Transport von Personen und deren Gepäck unterliegt dem reduzierten Satz.

4.5 Vorsteuerabzug

Die wesentliche Eigenart des Vorsteuerabzuges in Spanien ist die, dass eine Vergütung in der Regel nur für jedes gesamte Kalenderjahr im darauffolgenden Monat Januar beantragt werden kann. Monatliche Rückerstattungen gibt es nur für bestimmte Exporteure und Großunternehmen.

4.6 Rückerstattungen an nicht ansässige und nicht niedergelassene Unternehmer

Unternehmer, die in Spanien nicht ansässig und auch nicht niedergelassen sind, haben prinzipiell einen Anspruch auf die Rückerstattung von getragenen IVA-Belastungen.

Die Voraussetzungen für eine derartige Rückerstattung sind, dass die betreffenden Unternehmer im Geltungsbereich des spanischen Umsatzsteuerrechts im umsatzsteuerlichen Sinn weder ansässig noch niedergelassen sind oder im Falle einer umsatzsteuerlichen Niederlassung von dem in Spanien gelegenen Sitz keine Lieferungen oder sonstigen Leistungen in Spanien ausgeführt haben. Wenn die Unternehmer ihren Sitz nicht in der EU, sondern in einem Drittland haben, müssen sie nachweisen, dass spanischen Gewerbetreibenden bzw. Freiberuflern in dem jeweiligen Land ebenfalls ein derartiger Rückerstattungsanspruch zusteht.

Während des Zeitraumes, für den die Rückerstattung der in Spanien getragenen Steuerbeträge beantragt wird, darf der Antragsteller in Spanien keine andere umsatzsteuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung als die nachfolgend genannten durchgeführt haben:

- Warenlieferungen oder Dienstleistungen, die unter Umkehrung des Steuersubjekts durchgeführt worden sind.
- Nicht steuerbare Transportleistungen bei Import- und Exportgeschäften.

Die Rückerstattung ist an die allgemeinen Bedingungen und

Einschränkungen des Vorsteuerabzuges gebunden. Die entrichtete Umsatzsteuer, für die die Rückerstattung beantragt wird, muss also grundsätzlich einem unternehmerischen Zweck gewidmet sein.

Die Umsatzsteuerrückerstattung muss einen bestimmten Mindestbetrag überschreiten. Personen, die ihren Sitz nicht in einem EG-Mitgliedsstaat haben, müssen einen Fiskalvertreter bestellen, der seinen Sitz in Spanien hat. Die Rückerstattung muss für das vorangegangene Kalenderjahr oder Quartal beantragt werden. Ein Antrag ist auch für kürzere Zeiträume möglich, sofern diese spätestens mit dem 31. Dezember des betreffenden Jahres enden.

Besondere Vorschriften gelten für die Landwirtschaft, Fischerei, Gebrauchsgüterhandel, Reisebüros und den Einzelhandel, soweit er durch eine nicht natürliche Person geführt wird.

5. Steuer auf Eigentumsübertragungen und Urkunden

5.1 Steuertatbestände

Die *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado (ITP)* hat die Eigenart, dass in einem Gesetz drei verschiedene Steuertatbestände geregelt und koordiniert werden:

- Entgeltliche Eigentumsübertragungen von Nichtunternehmern und Begründung von bestimmten Rechten,
- Kapitalverkehr bei gesellschaftlichen Vorgängen,
- Ausstellung gewisser Handels- Verwaltungs- oder notarieller Urkunden.

Der erste Steuertatbestand bezieht sich prinzipiell auf sämtliche entgeltliche private Übertragungen von Vermögenselementen, die nicht von Unternehmern durchgeführt werden und somit außerhalb des Bereiches der Umsatzsteuer liegen. In Bezug auf Immobilien erfüllt diese Steuer jedoch eine Ergänzungsrolle zur Umsatzsteuer: Wenn eine Eigentumsübertragung von einem Unternehmer durchgeführt wird und aufgrund der IVA-Regeln freigestellt ist, dann greift ITP an Stelle der IVA.

Der zweite Steuertatbestand erfasst gesellschaftliche Operationen wie etwa Kapitalerhöhungen oder Fusionen und unterscheidet sich durch diesen spezifischen Anwendungsbereich vom Ersten.

Der dritte Steuertatbestand betrifft notarielle Urkunden, die in ein Register eingetragen werden können und gewisse Handelsdokumente wie z.B. Wechsel sowie bestimmte Verwaltungsakte. Die drei Steuertatbestände sind untereinander nicht kompatibel, so dass nie zwei davon eine selbe Operation betreffen können. Die ersten zwei Steuertatbestände sind auch mit der Umsatzsteuer nicht kompatibel. Der dritte

Steuertatbestand ist jedoch mit der Umsatzsteuer kompatibel.

5.2 Steuersätze

Diesbezüglich muss betont werden, dass die jeweilige Autonome Region diese Steuersätze festlegen kann.

Allgemein sieht aber die anzuwendende staatliche Norm für den Fall, dass keine spezielle Norm der Autonomen Region greift, folgende Sätze vor:

Für die Übertragung von Grundeigentum und die Bestellung von Rechten an Immobilien außer Hypotheken, Pfandrechten und vergleichbaren Sicherungsrechten fällt eine Steuer von 6% auf den jeweiligen Wert an. Die Bestellung der vorerwähnten Sicherungsrechte ist mit 1% ihres Wertes steuerbar. Die Übertragung von Mobilien unterliegt einem Steuersatz von 4%.

Gesellschaftsrechtliche Vorgänge wie Kapitalerhöhungen oder Gesellschaftsaufösungen sind mit einer Steuer von 1% verbunden.

Die Erstellung notarieller Urkunden, die (i) weder als Eigentumsübertragung noch als gesellschaftliche Vorgänge besteuert werden, (ii) einen bestimmten Wert haben und (iii) im Grundbuch, im Handelsregister oder im Patent- und Markenregister eingetragen werden können, wird mit einem Steuersatz von 0,5 versehen. Handelsdokumente hingegen werden nach einer Skala je nach Wert besteuert.

6. Gemeindesteuern

Das Königliche Legislative Dekret 2/2004 vom 5. März 2004 über Gemeindefinanzierung bestimmt, dass die Gemeinden verpflichtet sind, Gewerbesteuern für Einkünfte aus gewerblicher oder freiberuflicher Tätigkeit, Grundsteuern und Kraftfahrzeugsteuern zu erheben.

Die Gemeinden können darüber hinaus auf Bauwerke und Installationen sowie auf den Wertzuwachs von Grundeigentum Steuern einführen und erheben.

6.1 Steuer auf gewerbliche Tätigkeiten

Die *Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)*, die oft mit der deutschen Gewerbesteuer verglichen wird, ist eine Steuer, die auf jede Art der Gewerbeausübung sowie freiberuflicher und künstlerischer Tätigkeit erhoben wird, unabhängig davon, ob die Tätigkeit an einem festen Ort ausgeübt wird. Unseres Erachtens ist der Vergleich mit der deutschen Steuer jedoch eher wenig sinnvoll, da die spanische Steuer eine nur in geringem Masse

gewinnbezogene Steuer ist, die die reine Ausführung einer Tätigkeit grundsätzlich anhand eines Tarifs und bestimmter objektiver Fakten (z.B. die Oberfläche des Lokals) betrifft.

Eine Tätigkeit im Sinne der IAE wird als gewerblich, freiberuflich oder künstlerisch angesehen, wenn Produktionsmittel und menschliche Arbeitskraft verbunden werden, um auf Rechnung des Steuerpflichtigen Waren herzustellen oder zu vertreiben oder Dienstleistungen zu erbringen.

Steuerpflichtig sind die natürlichen oder juristischen Personen, die den Steuertatbestand erfüllen. Der Besteuerungszeitraum entspricht dem Kalenderjahr, ausgenommen im Jahr der Erstanmeldung. In diesem Jahr reicht der Besteuerungszeitraum vom Beginn der Tätigkeit bis zum Ende des Kalenderjahrs. Die Steuer wird quartalsmäßig fällig. Wenn im Jahr der Erstanmeldung die Tätigkeit nicht am 1. Januar aufgenommen wird, wird die Steuer anteilig nach den vom Kalender verbleibenden Quartalen berechnet, einschließlich des Quartals, in dem die Betätigung aufgenommen wurde. Wenn die Tätigkeit eingestellt wird, so wird die Steuer für dieses Jahr pro rata nach Kalenderquartalen berechnet, wobei das Quartal der Beendigung nicht mitgezählt wird.

Mit Wirkung ab dem 1. Januar 2003 sind durch das Reformgesetz 51/2002 vom 27. Dezember 2002 verschiedene wichtige Änderungen in bezug auf diese Gemeindesteuer in Kraft getreten. Unter anderem sind in dieser Hinsicht vor allem auch neue Freistellungen festgelegt worden.

In diesem Sinne sind grundsätzlich sämtliche natürliche Personen von dieser Steuer freigestellt. Überdies sind auch diejenigen Steuersubjekte freigestellt, deren Jahresumsatz den Betrag von 1.000.000,- € nicht übersteigt. Ferner ist für sämtliche Steuersubjekte auch eine Freistellung während der ersten beiden Tätigkeitsjahre festgelegt. Um diese Freistellungen geltend machen zu können, sind bestimmte informative und formelle Pflichten zu beachten.

Es gibt drei Steuersätze: den gemeindlichen Mindestsatz, den Satz der Provinz und den nationalen Satz. Der gemeindliche Mindestsatz wird in den offiziellen Tabellen der anwendbaren Steuersätze näher bestimmt und berechtigt den Steuerpflichtigen, sich innerhalb einer Gemeinde zu betätigen. Der Satz der Provinz berechtigt den Steuerzahler, sich in der gesamten Provinz zu betätigen, ohne zur Abführung des gemeindlichen Satzes verpflichtet zu sein. Schließlich berechtigt der nationale Satz den Steuerzahler, sich in ganz Spanien zu betätigen, ohne den gemeindlichen Mindestsatz oder den Provinzsatz abführen zu müssen. Allerdings ist nur bei gewissen Tätigkeiten der Satz der Provinz oder der nationale Satz vorgesehen.

Die Sätze in den Steuertarifen des IAE sind grundsätzlich Festbeträge. Zusätzlich können auch gewisse objektive Tatsachen zur Berechnung der Steuer herangezogen werden, die in Bezug zur ausgeübten Tätigkeit stehen. Diese Tatsachen sind u.a. der

Stromverbrauch, die Größe der gewerblich genutzten Geschäftsräume, Arbeitsschichten, usw. Die Zahl der Arbeitnehmer wird seit dem 1. Januar 2003 nicht mehr in Betracht genommen.

Nachdem der Mindeststeuerbetrag ermittelt worden ist, wird dieser je nach Umsatz des Unternehmens mit einem bestimmten Koeffizient multipliziert, der von 1,29 bis 1,35 reicht. Wenn kein Umsatz erzielt worden ist, beläuft sich dieser Koeffizient auf 1,31.

Das so bestimmte Ergebnis kann darüber hinaus je nach der Lage der Straße, in der die Tätigkeit ausgeübt wird, durch einen weiteren Satz zwischen 0,4 und 3,8 von der entsprechenden Gemeinde modifiziert werden.

Schließlich kann durch die Provinz ein bis zu 40%-iger Zuschlag auf die Steuerschuld erhoben werden.

6.2 Grundsteuer

Diese Steuer wird auf den Wert von Land- und Stadtgrundstücken sowie auf Immobilien mit besonderen Eigenschaften erhoben und muss von den Eigentümern, Nießbrauch- oder öffentlich-rechtlichen Nutzungsberechtigten entrichtet werden. Die Besteuerungsgrundlage entspricht einem vom Finanzamt berechneten Wert des Grundstücks, dem Katasterwert.

„Immobilien mit besonderen Eigenschaften“ sind dabei laut Art. 8 des Königlichen Legislativen Dekrets 1/2004 über das Katasteramt diejenigen, die einen gemeinsamen Komplex darstellen, der sich aus Grundstück, Gebäuden, Einrichtungen und Bauerschließungen zusammensetzt und die auf Grund ihres besonderen Nutzungszwecks als eine einzige Immobilie zu behandeln sind. U.a. fallen unter diesen Begriff die Einrichtungen oder Komplexe, die der Energieherstellung dienen; Talsperren oder Stauwerke; Autobahnen, Landstraßen und Tunneln für deren Befahrung eine Gebühr erhoben wird; Flughäfen und kommerzielle Häfen.

Der Steuersatz beläuft sich auf 0,4% für Stadtgrundstücke, 0,3% für Landgrundstücke und 0,6 für Immobilien mit besonderen Eigenschaften. Allerdings können diese Steuersätze von den Gemeinden in Abhängigkeit von der Einwohnerzahl und anderen Faktoren bis zu einem Höchstsatz von 1,1% bzw. 0,9% und unter besonderen Umständen um weitere 0,2% angehoben werden.

6.3 Kraftfahrzeugsteuer

Diese Steuer wird jährlich auf das Halten von Kraftfahrzeugen erhoben. Bei LKW's reicht der Steuersatz von 42,28 Euro bis zu 148,30 Euro und kann von den Gemeinden bis auf das Doppelte dieser Sätze erhöht werden. Diese Steuerart ist nicht zu verwech-

seln mit der sogenannten Zulassungssteuer, die von der nationalen Steuerbehörde erhoben wird und sich, abhängig von dem Hubraum, auf 7% oder 12% des Fahrzeugwertes beläuft.

6.4 Steuer auf Bautätigkeiten

Diese Steuer wird auf alle Bautätigkeiten und sonstige Installationsarbeiten erhoben, für die bei der örtlich zuständigen Gemeindeverwaltung eine Baugenehmigung beantragt werden muss. Die Bemessungsgrundlage wird durch den Aufwand der Bauausführung bestimmt. Der Steuersatz wird von jeder

Gemeinde festgelegt, darf aber nicht höher als 4% sein.

6.5 Städtische Wertzuwachsteuer

Diese Steuer wird auf den Wert von Stadtgrundstücken zum Zeitpunkt ihrer Übertragung, entweder getrennt oder gemeinsam mit auf dem Grundstück befindlichen Bauwerken, erhoben. Der Wertzuwachs des Grundstücks wird durch die Multiplikation der Anzahl der Jahre des Wertzuwachses und des Katasterwertes mit einer Prozentzahl zwischen 3,0 und 3,7 ermittelt. Der Steuersatz wird von den Gemeinden festgelegt und darf den Steuersatz von 30% nicht übersteigen.

Autorendarstellung

Kanzlei Ernst & Young Abogados, SL
Autor Alvaro Echevarría Pleyer
Anschrift Plaza Pablo Ruiz Picasso, 1
Torre Picasso, 3º
28020 Madrid
Tel (+34) 91 572 72 11
Fax (+34) 91 572 74 00
E-mail Alvaro.EchevarriaPleyer@es.ey.com

Der Autor ist Absolvent der Universidad Autónoma von Madrid. Er ist seit 1990 in der Kanzlei Ernst & Young Abogados mit Schwerpunkt im Bereich der steuerlichen Unternehmensberatung tätig. Seit 1994 betreut er als assoziierter Anwalt der Kanzlei mit seinen deutschsprachigen Mitarbeitern spanische Investitionen von Unternehmen aus Deutschland und anderen deutschsprachigen Ländern.

Die Kanzlei Ernst & Young Abogados ist integriert in die spanische Struktur der internationalen multidisziplinären Firma Ernst & Young. Die Kanzlei verfügt über ca. 350 professionelle Mitarbeiter mit Niederlassungen in allen wichtigen spanischen Städten, was sie zu einer der führenden Firmen im Bereich der Rechts- und Steuerberatung in Spanien macht.

Kanzlei: Lamarque & Krieg Tax Advisers S.L.
Autor: Luis Lamarque
Anschrift: Paseo de la Castellana, 144 - 14ª -B
28046 Madrid
Tel (+34) 91 535 75 27 / Handy (+34) 657 080 172
Fax (+34) 91 536 09 65
E-mail taxadvisers@lamarque-krieg.com

Der Autor hat die Zwischenprüfung im Fach Rechtswissenschaften an der juristischen Fakultät der Universität Tübingen absolviert und das Jurastudium an der Universidad Autónoma von Madrid beendet.

Nach neunjähriger Berufserfahrung als Rechtsanwalt und Steuerberater, sechs davon in der Steuerberatungsgesellschaft Ernst & Young Abogados in Madrid, wo er seit Juli 2001 als Tax Manager der Spezialisierungsgruppen Unternehmensbesteuerung, Immobilienbesteuerung und Steuerverfahren tätig war, leitet er seit April 2003 die Steuerberatungskanzlei Lamarque & Krieg Tax Advisers S.L., die auf die steuerliche Betreuung von deutschen Unternehmen, die in Spanien tätig sind - oder deren spanischen Filialen oder Betriebstätten - spezialisiert ist. Überdies arbeitet er als assoziierter Professor für Steuerrecht an der Universität Carlos III in Madrid.