

S.231 **Das spanische Start-up-Gesetz**

Steueranreize für Unternehmensgründungen und bei Umzug nach Spanien

Dr. Christian Kahlenberg, Willi Plattes und Rebekka Rein *

In Spanien ist am 23.12.2022 ein Gesetz zur Förderung des Ökosystems von Start-ups in Kraft getreten.¹ Kernpunkte des Gesetzes sind neben zahlreichen steuerlichen Erleichterungen für Start-up-Unternehmen, ein neues Visum für Telearbeiter und eine erhebliche Ausweitung des Anwendungsbereichs der sog. Lex Beckham, die Zuzügler für einen befristeten Zeitraum einer nur eingeschränkten Einkommen- und Vermögensbesteuerung unterwirft. Abschließend enthält das Gesetz auch Regelungen zur Einführung der Mindestbesteuerung ab Juni 2024.

Kernaussagen

- ▶ Das sog. Start-up-Gesetz führt diverse Steueranreize für in Spanien ansässige Start-ups und deren Investoren ein. Unter anderem werden der Körperschaftsteuersatz für Start-ups temporär auf 15 % reduziert und Freibeträge für Mitarbeiterbeteiligungsprogramme erhöht.
- ▶ Mit der Einführung eines neuen Visums für Telearbeiter werden auch administrative Hürden für Umzüge von potenziellen Fachkräften – insbesondere aus Drittstaaten – nach Spanien gefördert.
- ▶ Zudem wird der Anwendungsbereich der Sonderregelung für Zuzügler (sog. Lex Beckham oder Beckham Law) umfassend ausgedehnt. Nach dieser Sonderregelung werden Zuzügler nur mit spanischem Einkommen und Vermögen besteuert.

Eine Kurzfassung des Beitrags finden Sie hier.

I. Einführung

In Spanien ist am 23.12.2022 ein Gesetz zur Förderung des Ökosystems von Start-ups (Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes) in Kraft getreten (Gesetz 28/2022 v. 21.12.2022). Nach der Gesetzesbegründung zielt das Gesetz auf die Förderung von Unternehmensgründungen, Wachstum und die Verlagerung von Neugründungen nach Spanien ab. Daneben sollen verbesserte Rahmenbedingungen für die Internationalisierung spanischer Firmen geschaffen werden, indem mittels steuerlicher Anreize junge Talente sowie Personen aus der digitalen Unternehmenswelt angelockt werden. Nach den Worten von Nadia Calviño, Ministerin für Wirtschaft und digitale Transformation, könnte Spanien damit zu einem der attraktivsten Standorte für die Gründung von Start-ups werden.

Gesetz dient dem gesamtwirtschaftlichen Erfolg Spaniens

S.232

* Dr. Christian Kahlenberg, M.Sc./LL.M./StB/FBISTr assoziierter Partner bei Flick Gocke Schaumburg in Berlin und Bonn; Willi Plattes, Assessor Fiscal/Steuerberater und Gesellschafter-Geschäftsführer der PlattesGroup, Palma de Mallorca, Spanien; Rebekka Rein ist wissenschaftliche Mitarbeiterin für Internationales Steuerrecht bei Flick Gocke Schaumburg in Berlin.

1 Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, Gesetz 28/2022 v. 21.12.2022 unter <https://www.boe.es/eli/es/l/2022/12/21/28/con>.

II. Steuerliche Anreize für Start-up-Unternehmen

1. Definition für Start-ups

Das Gesetz führt zunächst den Begriff des „Start-ups“ in spanische Rechtsnormen als „empresa emergente“ ein. Danach gelten als „Start-up“ solche juristische Personen, die die folgenden Voraussetzungen erfüllen:

- ▶ Es muss sich entweder um eine Neugründung handeln oder es dürfen nicht mehr als fünf Jahre seit der Gründung vergangen sein (sieben Jahre im Fall von Biotech-, Energie-Industrie und anderen Strategieunternehmen sowie solchen Unternehmen, die eine eigene Technologie in Spanien entwickelt haben).
- ▶ Das Unternehmen darf nicht aus einer Fusion oder Abspaltung (Spin-off) hervorgegangen sein.
- ▶ Das Unternehmen darf keine Dividenden ausschütten oder ausgeschüttet haben² und nicht an einer Börse notiert sein.
- ▶ Der eingetragene Sitz oder die ständige Niederlassung muss sich in Spanien befinden.
- ▶ Mindestens 60 % der Mitarbeiter müssen in Spanien beschäftigt sein.

Zudem muss das Unternehmen ein innovatives unternehmerisches Projekt mit einem skalierbaren Geschäftsmodell entwickeln. Zum Nachweis dieser Charakteristika durchläuft das Start-up ein Prüfverfahren bei der Empresa Nacional de Innovación SME SA (ENISA) – einem öffentlichen Unternehmen zur Finanzierung von KMU. Für diese Zwecke veröffentlicht die ENISA auf ihrer Website einen Verfahrensleitfaden, in dem insbesondere die Nachweiskriterien sowie die von den Unternehmen einzureichenden Unterlagen beschrieben sind. Die Analyse des unternehmerischen Projekts wird sich mindestens auf die Kriterien Grad der Innovation, Grad der Attraktivität des Markts, Lebensphase des Unternehmens, Geschäftsmodell, Wettbewerb, Team, Abhängigkeit von Lieferanten und Kunden beziehen.

Sollte das betreffende Unternehmen einer Unternehmensgruppe angehören, muss die gesamte Gruppe die entsprechenden Anforderungen erfüllen, um insgesamt als aufstrebendes Unternehmen zu gelten.

Gesetzliche Voraussetzungen für Förderung als Start-up

Prüfverfahren für Start-ups bei der ENISA

2. Konkrete Steueranreize für Unternehmen, Mitarbeiter und Investoren

Mit dem Start-up-Gesetz treten eine Vielzahl von Regelungen in Kraft, die den rechtlichen Rahmen für Start-ups begünstigen. Es werden die bürokratischen Anforderungen bei der Gründung eines Start-ups erheblich reduziert, indem u. a. ein elektronisches Gründungsverfahren mit Standarddokumenten für Start-ups bereitgestellt wird und nur geringe Notar- und Registrierungsgebühren von 40 € bzw. 60 € anfallen.

Zentrale Steuererleichterung ist ein ermäßigter Körperschaftsteuersatz von 15 % anstelle der sonst üblichen 25 % im ersten Jahr, in dem die Bemessungsgrundlage positiv ist (bei steuerlichen Verlusten sieht das spanische Körperschaftsteuergesetz einen unbegrenzten Verlustvortrag vor, wobei für verrechenbare Verluste über 1 Mio. € eine Beschränkung der Einrechnung vorgesehen ist). Die Begünstigung gilt auch in den folgenden drei Steuerjahren.

Nach Art. 8 des Gesetzes 28/2022 wird zudem die Möglichkeit eröffnet, die Steuerschuld der ersten beiden Selbstveranlagungen bei der Körperschaftsteuer mit positiver Steuerbemessungs-

Online-Gründung mit Standarddokumenten soll den Start erleichtern

Im Gründungsjahr nur 15 % Körperschaftsteuer

Stundung der Steuer des Unternehmens in den ersten beiden Jahren mit Gewinn

^{s. 233}

² Sofern ein Unternehmen Gewinnausschüttungen tätigt, scheidet die steuerliche Einordnung als Start-up aus.

grundlage für zwölf bzw. sechs Monate zinslos aufzuschieben, wobei auf Sicherheiten verzichtet werden kann. Darüber hinaus ist vorgesehen, in den ersten zwei Jahren nach Erreichen einer positiven Besteuerungsgrundlage keine Vorauszahlungen leisten zu müssen.

Um die Liquiditätsbelastung der Start-ups in den Wachstumsjahren zu schmälern und wirtschaftliche Anreize für junge Talente zu unterstützen, werden Mitarbeiterbeteiligungsprogramme steuerlich gefördert. Der Freibetrag in der Einkommensteuer für Stock Options, also die optionsbasierte Ausgabe von erdienten Unternehmensanteilen als Vergütung an Mitarbeiter, sowie der Freibetrag für echte Unternehmensanteile wird von insgesamt (regulär) 12.000 € auf 50.000 € angehoben.

Steuerfreistellung von Mitarbeiterbeteiligungen für bis zu zehn Jahre

Er wird im Jahr der Optionsausübung bzw. bei Gewährung von echten Anteilen bewilligt. Außerdem erfolgt die Besteuerung der Anteile nicht zum Zeitpunkt des Erhalts, sondern erst wenn die Ansprüche liquide werden oder sich materialisieren. Letzteres ist insbesondere dann der Fall, wenn das Unternehmen verkauft wird, an die Börse geht oder der Arbeitnehmer seine Anteile veräußert. In jedem Fall fingiert das Gesetz aber eine Realisation nach zehn Jahren. Diese Maßnahme ähnelt den reformierten deutschen Regelungen für Mitarbeiterbeteiligungen durch das Fondsstandortgesetz,³ wonach der Freibetrag für die verbilligte Gewährung von Vermögensbeteiligungen an KMU in § 3 Nr. 39 EStG von 360 € auf 1.440 € angehoben wurde und – um einer Dry Income-Besteuerung vorzubeugen – ein Besteuerungsaufschub des geldwerten Vorteils aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übertragung von Vermögensbeteiligungen nach § 19a EStG bis zur tatsächlichen Veräußerung, bis zur Einlage in ein Betriebsvermögen, bis zur Beendigung eines bisherigen Dienstverhältnisses oder spätestens bis zu zwölf Jahren nach Übertragung des Vorteils eingeführt wurde.

Das Gesetz beabsichtigt zudem, Investitionen in spanische Start-up-Unternehmen zu fördern, indem der Abzugssatz von 30 % auf 50 % erhöht wird, die maximale Abzugsbasis von 60.000 € auf 100.000 € angehoben wird und der Zeitraum, in dem ein Unternehmen als neu gegründetes Unternehmen gilt, von drei auf fünf Jahre im Allgemeinen und auf sieben Jahre für bestimmte Kategorien von Unternehmen verlängert wird (s. oben I).

Außerdem Förderung von Investitionen in spanische Start-ups

Ausländische Investitionen werden dadurch begünstigt, dass nichtansässige Investoren nicht mehr verpflichtet sind, eine Ausländeridentifikationsnummer (NIE) zu erhalten, sondern nunmehr beim spanischen Finanzamt lediglich eine Steueridentifikationsnummer (NIF) beantragen müssen. Letztere wird von der spanischen Finanzbehörde innerhalb von zehn Tagen ausgestellt.

III. Neues Visum für „digitale Nomaden“

Die Corona-Pandemie hat das digitale Arbeiten enorm beflügelt und damit zu einem stärkeren Bewusstsein der Vorzüge örtlich flexibler Arbeitsmodelle beigetragen. Die Anziehungskraft des mediterranen Klimas Spaniens ist in diesem Zusammenhang unbestreitbar. Während die Einreise von Ausländern aus dem EU-Raum durch das Schengen-Abkommen – jedenfalls temporär – „grenzenlos“ erscheint, bestehen im globalen Arbeitsumfeld teilweise enorme Hürden für die Erlangung notwendiger Aufenthaltstitel, weshalb das „remote“ Arbeiten von Drittstaatlern in Spanien bisher problematisch war.

S. 234

Dieser Zustand soll mit Einführung eines besonderen Visums für sog. Telearbeiter oder „digitale Nomaden“ behoben werden. Damit soll ein wesentlicher Beitrag zur Förderung der Fernarbeit von Spanien aus geschaffen werden. Als Telearbeiter gelten ausländische Personen, die unter ausschließlicher Verwendung von Computer-, Telematik- und Telekommunikationssystemen und -mitteln eine selbständige Fernarbeit oder eine berufliche Tätigkeit für Unternehmen mit Sitz außer-

Einführung eines speziellen Visums für Telearbeiter, die in Spanien arbeiten

3 Fondsstandortgesetz (FoStoG) v. 3.6.2021 (BGBl 2021 I S. 1498).

halb Spaniens ausüben. Sie müssen nachweisen, dass sie für das ausländische Unternehmen mindestens drei Monate gearbeitet haben und dass die Fernarbeit vom ausländischen Arbeitgeber genehmigt wurde.

Darüber hinaus können selbständige Telearbeiter auch für ein in Spanien ansässiges Unternehmen arbeiten, solange der Anteil dieser Arbeit 20 % ihrer beruflichen Tätigkeit insgesamt nicht übersteigt. Zudem können hochqualifizierte Fachkräfte dieses Visum oder die Genehmigung zur Telearbeit beantragen, wenn sie nachweisen, dass sie Absolventen oder Postgraduierte von Universitäten, Berufsbildungseinrichtungen oder Wirtschaftsschulen sind oder über eine mindestens dreijährige Berufserfahrung verfügen. Das Visum wird mit geringem bürokratischem Aufwand erteilt.

IV. Ausweitung der „Lex Beckham“

1. Neuerungen durch das Start-up-Gesetz

Im Zuge des Gesetzes 28/2022 wurde auch die steuerliche Sonderregelung für Zuzügler nach Spanien reformiert; das sog. Beckham-Regime. Verkürzt sieht das Regime für Steuerpflichtige, die in den Anwendungsbereich fallen, eine nur eingeschränkte Einkommens- und Vermögensbesteuerung vor, obgleich die betreffenden Personen grds. durch Zuzug steueransässig geworden wären.

Bislang stand das Sonderregime nur wenigen Personen offen

Die bisherige Regelung war Arbeitnehmern vorbehalten, die in Spanien einen neuen Arbeitsvertrag abschließen oder auf Anordnung des Arbeitgebers nach Spanien entsandt werden. Daneben war die Regelung auch für Geschäftsführer anwendbar, sofern diese am betreffenden Unternehmen zu weniger als 25 % beteiligt waren. Mithin fielen nur wenige Personengruppen in den subjektiven Anwendungsbereich der Vorschrift.

Im Zuge des Start-up-Gesetzes wurde die sog. Lex Beckham umfassend adjustiert. Die Vorschrift ist ab dem Steuerjahr 2023 für folgende Personengruppen anwendbar:

Leichter Zugang zu diesem Sonderregime

1. auf nach Spanien übergesiedelte („normale“) Arbeitnehmer (wie schon bisher) und „digitale Nomaden“ (neu), die das oben genannte Telearbeitsvisum haben oder dafür berechtigt sind. Bei der zweiten Personengruppe handelt es sich um Arbeitnehmer, die sich in das spanische Hoheitsgebiet begeben, um dort ausschließlich remote für ausländische Unternehmen zu arbeiten, die ausschließlich über Computer- und Telekommunikationssysteme arbeiten – ein konkreter Entsende- oder ein spanischer Arbeitsvertrag ist für diese Personen nicht erforderlich;
2. auf Geschäftsführer,⁴ ungeachtet ihres prozentualen Anteils am Gesellschaftskapital, sofern die Gesellschaft einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht; bei rein vermögensverwaltenden Unternehmen darf kein Näheverhältnis bestehen, d. h. die Beteiligung muss unter 25 % betragen;
3. auf bestimmte Selbständige, für deren Tätigkeit ein positives Gutachten der ENISA vorliegt;
4. auf hochqualifizierte Fachkräfte, die Dienstleistungen für Start-ups (s. oben III) erbringen oder die Tätigkeiten im Rahmen von Ausbildungs-, Forschungs-, Entwicklungs- oder Innovationsmaßnahmen erbringen, die mindestens 40 % des Welteinkommens dieser Person ausmachen.

S. 235

Bei den ersten beiden Personengruppen darf das Einkommen nicht durch eine spanische Betriebsstätte erzielt werden, was in der Praxis ein Verbot selbständiger Tätigkeit bedeutet. Zudem darf

Für Neuzuziehende und Geschäftsführer besteht de facto ein Verbot der Selbständigkeit

⁴ Die schlichte Fortsetzung eines bestehenden Geschäftsführeranstellungsvertrages ist für die Anwendung des Sonderregimes nicht ausreichend.

die betreffende Person für die Inanspruchnahme des Regimes in den letzten fünf vorangegangenen Jahren (bisher zehn Jahre) nicht in Spanien steuerlich ansässig gewesen sein.

Nicht abschließend geregelt ist, ob und inwieweit der Wohnsitzwechsel im Zusammenhang mit der Übernahme einer der oben genannten Tätigkeiten stehen muss. Verfahrenseitig ist für die Anwendung des Sonderregimes ein Antrag beim Finanzamt (Formular „Modelo 149“) innerhalb von sechs Monaten nach Aufnahme der Tätigkeit notwendig. Als Stichtag galt bisher die Anmeldung bei der Sozialversicherung; die Detailregelung im Wege einer Verordnung für Angestellte ausländischer Firmen, Selbständige und hochqualifizierte Arbeitnehmer steht noch aus, doch wird kurzfristig mit ihr gerechnet. Der Antrag kann prinzipiell nur im ersten Jahr der Ansässigkeit gestellt werden.

Antrag nach Formular 149 (Englisch) unter <https://go.nwb.de/wsezy>

Folge des Sonderregimes ist, dass für die betreffende Person einschränkende Einkommen- und Vermögensteuerregelungen zur Anwendung kommen. Mithin unterliegt der Steuerpflichtige nur mit Einkommen aus spanischen Quellen der spanischen Einkommensteuer bzw. nur mit in Spanien belegenen Vermögenswerten der spanischen Vermögensteuer.⁵ Zu beachten ist allerdings, dass alle Einkünfte aus wirtschaftlicher Tätigkeit und Arbeitseinkommen als im spanischen Hoheitsgebiet erzielt gelten (d. h. direktes laufendes Einkommen wird auch in Spanien besteuert, unabhängig von dessen tatsächlicher Herkunft). Das „spanische“ Einkommen wird – bis zur Höhe von 600.000 € – einem reduzierten Steuersatz von 24 % unterworfen; darüber hinausgehende Einkünfte werden mit 47 % besteuert. Für Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne aus spanischen Quellen gilt ein Stufentarif von 19 % (bis 6.000 €) bis 28 % (ab 200.000 €). Ausländische Einkünfte sind unter dem Sonderregime hingegen nicht steuerbar, mit den erwähnten Ausnahmen.

Grundsatz: Nur Einkünfte aus spanischen Quellen werden besteuert

Schließlich umfasst das neue Sonderregime auch Ehepartner und Kinder unter 25 Jahren bzw. geschäftsunfähige Kinder jeden Alters, sofern diese in den letzten fünf Jahren nicht bereits in Spanien steueransässig gewesen sind. Die übrigen Voraussetzungen (insbesondere eine qualifizierte Tätigkeit) müssen von den mit profitierenden Familienmitgliedern nicht erfüllt werden. Allerdings muss das von den Familienmitgliedern in Spanien erzielte Einkommen geringer sein, als jenes des Hauptsteuerzahlers. Nicht abschließend geregelt bzw. geklärt ist, ob hierbei auf die Relation des spanischen oder des Welteinkommens abzustellen ist.

Sonderregime gilt auch für Ehepartner und Kinder

Die Sonderregelung erstreckt sich hingegen **nicht** auf die spanische Erbschaft- und Schenkungssteuer. Für diese Steuerarten liegt vielmehr eine unbeschränkte Steuerpflicht in Spanien vor.

2. Auswirkungen im Verhältnis Deutschland-Spanien

Im Verhältnis zwischen Deutschland und Spanien ist zu beachten, dass nach Protokollziffer II des DBA Spanien 2011 die Artikel 4 und 6–21 dieses Abkommens nicht für spanische Steuerpflichtige gelten, die das Sonderregime anwenden. Mit anderen Worten ist das DBA – mangels Abkommensberechtigung⁶ – (materiell) nicht anwendbar. Dieser Umstand ist im Hinblick auf etwaige Umzugsplanungen von erheblicher Bedeutung. Dies gilt allgemein auch für Erbschaft- und Schenkungssteuerzwecke, da mangels DBA eine drohende Doppelbesteuerung lediglich über die unilateralen Regelungen vermieden bzw. abgemildert werden kann.

Weitreichende Ausnahmen vom DBA Spanien bei Geltung des Sonderregimes

S. 236

5 Vgl. hierzu Kahlenberg/Plattes, IWB 2/2023 S. 67, 69 NWB UAAAJ-31420.

6 Vgl. ausführlich auch Behrenz in Wassermeyer, DBA (125. Erg.-Lfg. 2014), Art. 4 DBA Spanien Rz. 6.

a) Wegzug unter Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht

Sofern ein Steuerpflichtiger unter Aufgabe seiner unbeschränkten Steuerpflicht von Deutschland nach Spanien verzieht, sind bezogen auf die vorhandenen Vermögenswerte die Regelungen der Wegzugs- bzw. Entstrickungsbesteuerung zu prüfen.

Sofern der Wegzügler Anteile an Kapitalgesellschaften i. S. von § 17 EStG (im Privatvermögen) hält, wird die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG ausgelöst. Ob das deutsche Besteuerungsrecht uneingeschränkt fortbesteht, was bei inländischen Anteilen i. S. von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. ee EStG regelmäßig der Fall ist, soll nach Ansicht des BFH (wohlbemerkt zur alten Rechtslage)⁷ unbeachtlich sein. Auch wenn man dies aus (u. a. unionsrechtlichen) Gründen durchaus anders sehen kann, ist diese Entscheidung für entsprechende Umzugsplanungen zu beherzigen. Die dadurch ausgelöste Wegzugsteuer kann lediglich – auf Antrag und ggf. unter Sicherheitenstellung⁸ – in sieben Jahresraten beglichen werden; alternativ kann die Steuerzahlung bei nachgewiesener Rückkehrabsicht auch über sieben bzw. zwölf Jahre – auf Antrag und ggf. unter Sicherheitenstellung – vollständig ausgesetzt werden.

§ 17 EStG löst Wegzugsbesteuerung aus

Befinden sich Vermögenswerte hingegen in einem steuerlichen Betriebsvermögen, könnte bei Anwendung des Sonderregimes in Spanien eine (betriebliche) Entstrickung vermieden werden. Voraussetzung hierfür ist, dass das deutsche Besteuerungsrecht im Hinblick auf die Gewinne aus der Veräußerung (oder Nutzung) der betrieblichen Wirtschaftsgüter ausgeschlossen oder beschränkt wird. Mangels Anwendbarkeit des DBA Spanien 2011 sowie der unilateralen Regelung des § 34c EStG, die nur unbeschränkt Steuerpflichtigen offensteht, kann das deutsche Besteuerungsrecht (für inländisches Betriebsvermögen) faktisch weder ausgeschlossen noch beschränkt werden.

Deutsches Besteuerungsrecht ist kaum vermeidbar

Im Hinblick auf die laufende Besteuerung sind bei Wegzählern neben der beschränkten Steuerpflicht für inländische Einkünfte (z. B. Mieteinnahmen oder Dividendenausschüttungen) auch die Regelungen für erweitert beschränkt Steuerpflichtige zu prüfen. Der Vorschrift unterliegen Personen, die als Deutsche in den vergangenen zehn Jahren mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig waren. Weitere Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige im Ausland nicht ansässig wird oder dort (bei Ansässigkeit) einer niedrigen Besteuerung i. S. von § 2 Abs. 2 AStG unterliegt.

Durch Belastungsvergleich ist Vorzugsbesteuerung widerlegbar

Denkbar ist insofern, dass die deutsche Finanzverwaltung⁹ das Beckham-Regime (ähnlich wie die britische remittance base taxation) abstrakt als Vorzugsbesteuerung i. S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG einstuft.¹⁰ Gleichwohl bleibt dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, mithilfe des konkreten Belastungsvergleichs diese Pauschalvermutung zu widerlegen. Gelingt ihm dies für die vermeintlichen Einkünfte, wäre der Anwendungsbereich des § 2 AStG nicht erfüllt. Anderenfalls ist der Wegzügler mit allen nichtausländischen Einkünften in Deutschland weiterhin (erweitert) beschränkt steuerpflichtig, wobei zusätzlich auch ausländische Einkünfte für Zwecke des Progressionseffekts zu erklären sind.¹¹ Und schließlich wären bei Auslandsbeteiligungen auch die Vorschriften über die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung zu prüfen.¹²

S. 237

-
- 7 Vgl. BFH, Urteil v. 8.12.2021 - I R 30/19 NWB FAAAAI-62445 dazu, ob das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt wird.
- 8 Die Sicherheitengestellung dürfte im Hinblick auf die EU-Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinie in EU-Fällen regelmäßig unverhältnismäßig sein; dazu Kahlenberg, IStR 2020 S. 378, 384 m. w. N.
- 9 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.5.2004 - IV B 4 - S 1340-11/04 NWB GAAAJ-21748 (konsolidierte Fassung des AEASTG), Tz. 2.2.2.
- 10 Das FG München hat – im Einklang mit der Ansicht des Finanzamtes – für die Remittance Base-Besteuerung in Großbritannien eine Vorzugsbesteuerung abgeleitet; vgl. FG München, Urteil v. 26.3.2021 - 8 K 883/17 NWB LAAAH-78705.
- 11 Gesetzentwurf zum Außensteuergesetz v. 2.12.1971 (BT-Drucks. VI/2884 Rz. 63).
- 12 Vgl. Baßler in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, (96. Erg.-Lfg. 2021), § 2 AStG Rz. 345; Steierberg in Fuhrmann/Geurts/Nientimp/Wilmanns, AStG (Online-Stand Januar 2023) NWB HAAAJ-31433, § 2 Rz. 271.

b) Wegzug unter Beibehalt des deutschen Wohnsitzes

Sollte der deutsche Wohnsitz beibehalten werden, bleibt die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland bestehen. Die Anwendung des DBA Spanien 2011 dürfte aber auch in diesem Fall (bei Beantragung des spanischen Sonderregimes) ausscheiden, weil die oben genannte Protokollregelung lediglich darauf abstellt, dass der betreffende Steuerpflichtige in Spanien steuerpflichtig ist. In Konsequenz vermeidet Deutschland eine drohende Doppelbesteuerung nach seinen unilateralen Regelungen. Dadurch werden die spanischen Steuer(tarif)vorteile aber weitestgehend kassiert.

Sonderregime schließt DBA-Anwendung auch bei deutschem Wohnsitz aus

Sollte der deutsche Wohnsitz beibehalten werden (und damit die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland fortbestehen), könnte dadurch die Anwendung des § 6 AstG vermieden werden, weil weder ein Grund- noch ein Ergänzungsstatbestand einschlägig ist; insbesondere wird durch Nutzung des spanischen Sonderregimes die deutsche Besteuerung weder ausgeschlossen noch beschränkt, insoweit es sich nicht um spanische Vermögenswerte bzw. -einkünfte handelt. Gleiches dürfte für betriebliches Vermögen gelten. Dies kann auch nicht durch den Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts aufgrund eines abkommensrechtlichen Ansässigkeitswechsels hergeleitet werden.¹³ Ein Wegzugsbesteuerungs- bzw. Entstrickungsrisiko dürfte sich regelmäßig aber später ergeben, nämlich wenn die Nutzung der Lex Beckham (nach fünf bzw. sechs Jahren) abgelaufen ist.

Ferner sind im Hinblick auf Auslandsbeteiligungen, insbesondere bei etwaigen Neugründungen in Spanien (ggf. unter Nutzung des vergünstigten Körperschaftsteuersatzes von 15 %) die Vorschriften der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung zu beachten.

Hinzurechnungsbesteuerung bei spanischen Auslandsbeteiligungen

Im Hinblick auf Arbeitseinkommen oder direktes Einkommen aus selbständiger bzw. gewerblicher Tätigkeit kann es durchaus zu einer (juristischen) Doppelbesteuerung kommen, weil dieses Einkommen nach den spanischen Vorschriften ebenfalls als Einkommen aus spanischen Quellen gilt (Fiktion), das weder DBA-seitig noch unilateral vollständig durch Steueranrechnung vermieden, sondern allenfalls durch den Steuerabzug reduziert werden kann.

V. Einführung einer Mindestbesteuerung

Abschließend enthält das Start-up-Gesetz auch Meldepflichten hinsichtlich der Richtlinienvorgaben zur sog. Mindestbesteuerung.¹⁴ Konkret wird eine Meldepflicht für eine in Spanien ansässige Muttergesellschaft einer Gruppe, deren Umsatz 750 Mio. € übersteigt, eingeführt. Insbesondere wird ein spezieller Bericht über die wichtigsten Größen innerhalb der Unternehmensgruppe sowie die abgeführte Körperschaftsteuer oder Steuern ähnlicher Art verlangt. Ist die oberste Muttergesellschaft einer solchen Gruppe in einem Nicht-DBA-Staat ansässig, greift die Meldepflicht ersatzweise auf Ebene der in Spanien ansässigen und von dieser Gesellschaft kontrollierten Tochtergesellschaft. Die beschriebene Meldepflicht in Spanien gilt ab dem 22.6.2024.

Meldepflicht für Mindestbesteuerung gilt ab dem 22.6.2024

S. 238

Fazit

Mit dem sog. Start-up-Gesetz setzt Spanien ein klares Zeichen im Steuerwettbewerb. Mit verschiedenen Steuererleichterungen sollen Arbeitskräfte, Unternehmen, Unternehmer und In-

¹³ Vgl. Kahlenberg, IStR 2020 S. 378, 382.

¹⁴ Vgl. RL (EU) 2022/2523 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (ABl EU 2022 Nr. L 328 S. 1).

vestoren angelockt werden. Im Mittelpunkt stehen Start-up-Unternehmen, die regelmäßig eine besondere Infrastruktur bzw. ein Ökosystem benötigen. Flankiert werden die Steuerrechtsänderungen durch die Einführung eines neuen Visums für Telearbeiter. Aus Sicht des spanischen Gesetzgebers ist das Gesetz ein Meilenstein und soll Spanien die Angleichung an die europäischen Exzellenzstandards des „EU Startup Nation Standard“ ermöglichen. Im Verhältnis zu Deutschland sind insbesondere die (temporäre) Reduktion des Körperschaftsteuersatzes auf 15 % sowie die Ausdehnung des Sonderregimes für Zuzügler (Lex Beckham) hervorzuheben. Letztere ist für etwaige Umzugsgestaltungen von erheblicher Relevanz, da durch das richtige Zusammenspiel der deutschen und spanischen Steuervorschriften die steuerpflichtige Aufdeckung stiller Reserven vermieden werden kann.

AUTOREN



Dr. Christian Kahlenberg, M.Sc./LL.M.,
Steuerberater und Fachberater für Internationales Steuerrecht, ist assoziierter Partner bei Flick Gocke Schaumburg an den Standorten Berlin und Bonn, Lehrbeauftragter an der Europa-Universität Viadrina, FOM Hochschule Berlin und Dozent bei der Bundesfinanzakademie.



Dipl.-Kfm. Willi Plattes
ist Assessor Fiscal/Steuerberater und Gesellschafter-Geschäftsführer der PlattesGroup in Palma de Mallorca, Spanien. Er kann zahlreiche Veröffentlichungen u. a. zu länderübergreifenden und spanischen Steuerthemen vorweisen. Er ist Verleger und Herausgeber der Schriftenreihe „Mallorca 2030“.



Rebekka Rein, M.Sc.

ist wissenschaftliche Mitarbeiterin bei Flick Gocke Schaumburg an den Standorten Berlin und Bonn und Doktorandin am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung von Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert an der Europa-Universität Viadrina.

Fundstelle(n):

IWB 6/2023 Seite 231 - 238

NWB VAAAJ-36145