

## INTERNATIONALES STEUERRECHT

## Das neue DBA Deutschland-Spanien – praxisrelevante Änderungen, überraschende Ergänzungen und neuartige Regelungen

Prof. Dr. habil. Günther Strunk, Hamburg, und StB Willi Plattes, Mallorca<sup>1</sup>

Im folgenden Beitrag werden die wesentlichen, praxisrelevanten Änderungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Spanien und Deutschland dargestellt, welches voraussichtlich zum 01.01.2012 in Kraft treten wird.

## I. Überblick

Spanien und Deutschland haben am 3.2.2011 ein neues Doppelbesteuerungsabkommen unterzeichnet. Das neue DBA-Spanien wird das seit 1966 bestehende Abkommen ablösen und soll den veränderten wirtschaftlichen Verhältnisse zwischen beiden Staaten besser gerecht werden. Mit seinem Inkrafttreten ist zum 1.1.2012 zu rechnen.

Das neue Abkommen enthält eine ganze Reihe Änderungen. Einige davon bedeuten eine erhebliche Verschärfung gegenüber der bestehenden Rechtslage.

Drei Punkte stechen dabei besonders hervor:

- Die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die in Deutschland ansässig sind und die direkt oder auch nur indirekt über spanisches Grundvermögen verfügen, können unter gewissen Voraussetzungen in Spanien besteuert werden.
- Gewinnabhängige Erträge aus Genussrechten, partiarischen Darlehen, stillen Gesellschaften oder Gewinnobligationen unterliegen künftig einem Quellensteuersatz von 15%.

Derselbe Quellensteuersatz findet Anwendung in den Fällen, in denen eine spanische Commanditaria (vergleichbar einer deutschen GmbH & Co. KG) Gewinne an die deutsche Muttergesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG ausschüttet. Während nach spanischem Steuerrecht die Commanditaria wie eine Kapitalgesellschaft besteuert wird, soll hinsichtlich der Ausschüttung der Gewinne aus dieser Gesellschaft nach Abkommensrecht nicht die Quellensteuerreduzierung auf 0% zur Anwendung kommen, sondern eine Besteuerung mit 15%, wie sie regelmäßig bei Streubesitzdividenden zur Anwendung gelangt. Das DBA regelt explizit diesen Quellensteuersatz, wenn der Empfänger der Dividenden eine deutsche Personengesellschaft ist. Diese Änderung hat massive Konsequenzen für die Gestaltung von gewerblichen Aktivitäten deutscher Unternehmen in Spanien, aber auch deutscher geschlossener Fonds in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG mit natürlichen Personen als Kommanditisten, die Anlagen zur Gewinnung regenerativer Energien in Spanien mittels einer Commanditaria erzielen

wollen. Bisher werden die Einkünfte in Spanien mit dem dortigen KSt-Satz besteuert und ohne weitere Quellensteuerbelastung nach Deutschland ausgeschüttet. Das deutsche Steuerrecht sieht in der spanischen Commanditaria eine Personengesellschaft und stellt die gewerblichen Einkünfte von der deutschen Besteuerung frei.

- Im Ergebnis bedeutet dies, dass die ausländische Steuerbelastung definitiv für die deutschen Kommanditisten ist. Neben der Körperschaftsteuer auf Ebene der Commanditaria tritt nach dem nun verhandelten DBA die Quellensteuer von 15% auf die ausschüttbaren Gewinne hinzu, so dass die Gesamtsteuerbelastung von 30% auf 40,5% steigen wird. Das bisherige Ergebnis kann nur durch entsprechende Gestaltungsmaßnahmen erreicht werden.

Daneben ergeben sich noch weitere Modifikationen bei Ruhegehältern, Künstler- und Sportlerhonoraren und in anderen nachfolgend genannten Bereichen.

## II. Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren

### 1. Dividenden

Dividenden unterliegen weiterhin einem Quellensteuersatz von 15% für Streubesitzdividenden. Demgegenüber wurde der ermäßigte Quellensteuersatz für Schachteldividenden auf 5% (früher 10%) gesenkt. Voraussetzung ist eine Beteiligung von mindestens 10% (früher 25%) am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft. Sind die Nutzungsberechtigten der Dividendenausschüttung REIT-Gesellschaften oder Personengesellschaften, ist der begünstigte Quellensteuersatz nicht anwendbar (s. o.). Es bleibt bei der Quellenbesteuerung von 15%.

Auf Grund der europäischen Mutter-Tochter-Richtlinie besteht im Ergebnis die (Quellen-)Steuerbefreiung für Dividenden dennoch fort, sofern Mutter- und Tochtergesellschaft in ihren Ansässigkeitsstaaten körperschaftsteuerpflichtig sind. In der oben beschriebenen Konstellation einer deutschen GmbH & Co. KG, die nicht als Körperschaftsteuersubjekt anzusehen ist, scheidet daher eine Anwendung und Begünstigung aus.

### 2. Zinsen

Zinsen unterliegen künftig keiner (früher 10%) Quellensteuer mehr. Damit vollzieht das neue DBA-Spanien die

<sup>1</sup> Prof. Dr. habil. Günther Strunk ist Geschäftsführender Gesellschafter der Strunk Kolaschnik Partnerschaft, Hamburg; Willi Plattes ist Steuerberater und Geschäftsführender Gesellschafter der European@accounting, Mallorca, Spanien.

auf Grund der europäischen Zins- und Lizenzrichtlinie ohnehin bestehende Rechtslage nach, erweitert diese aber auf alle denkbaren Fallvarianten und ist nicht beschränkt auf die Zins- und Lizenzrichtlinie der EU.

Gewinnabhängige Vergütungen aus Genussrechten, partiarischen Darlehen, stillen Gesellschaften oder Gewinnobligationen fallen dagegen nicht mehr unter die Quellensteuerbefreiung, sofern sie bei Ermittlung des Gewinns des Schuldners von den Einkünften abzugsfähig sind. Hier sieht das neue DBA-Spanien im Gleichlauf mit nichtbegünstigten Dividenden eine Quellensteuer von 15% auf den Bruttoertrag vor.

Die Verschärfung wurde im Protokoll zum DBA-Spanien etwas versteckt geregelt, statt sie ausdrücklich in den Zinsartikel aufzunehmen. Dennoch entfaltet die Vorschrift die gleiche Wirkung wie die Artikel aus dem Abkommen selbst.

Diese Kapitalertragsteuern, die nur im Land des Vergütungsgläubigers anrechenbar, aber keineswegs erstattungsfähig sind, können zu zusätzlichen finanziellen Belastungen führen. Als Folge haben gerade Gesellschaften, die zur Ausreichung dieser Finanzierungsinstrumente selbst auf Fremdkapital zurückgegriffen haben, künftig eine höhere Gesamtsteuerbelastung zu tragen, da die Anrechnungsüberhänge nicht genutzt werden können.

Hinsichtlich der Ausweitung des Quellensteuerrechts für Zinsen aus partiarischen Darlehen ist zu berücksichtigen, dass Spanien bisher nach nationalem Recht von diesem abkommensrechtlichen Besteuerungsrecht keinen Gebrauch gemacht hat, im umgekehrten Fall aber nimmt Deutschland gem. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG eine beschränkte Steuerpflicht für Zinsen aus partiarischen Darlehen und stillen Beteiligungen an und lässt die Kapitalertragsteuer im Inland einbehalten. Eine Beschränkung der Höhe der Quellensteuer auf 0% wie für Zinsen grundsätzlich üblich durch das DBA, wie bisher, erfolgt dann nicht mehr. Vielmehr kommt es zur Belastung mit Kapitalertragsteuer, die auf den Quellensteuersatz für Streubesitzdividenden i. H. v. 15% beschränkt ist.

Die Anrechnung der in Spanien einbehaltenen Kapitalertragsteuer i. H. v. derzeit 19% auf die deutsche Abgeltungsteuer ist grundsätzlich möglich, doch ist zu beachten, dass eine Anrechnung nur erfolgen kann, wenn die ausländische Steuer keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegt. Bei Dividendeneinkünften besteht jedoch in Spanien ein Freibetrag i. H. v. 1 500 €. Insoweit ist die in Deutschland bereits vorgenommene oder noch vorzunehmende Anrechnung der spanischen Steuer zu korrigieren.<sup>2</sup>

### 3. Lizenzgebühren

Lizenzgebühren (früher 5%) werden gleichfalls nicht mehr an der Quelle besteuert. Auch hier wird primär der schon bestehende Rechtszustand auf Grund der europäischen Zins- und Lizenzrichtlinie in das DBA-Recht übertragen und auf alle übrigen Fälle ausgeweitet.

### III. Besteuerung von Immobilien(gesellschaften)

Eine eher überraschende Neuerung enthält das neue Abkommen für die Besteuerung von Gesellschaften, die direkt oder indirekt an spanischen Immobilien beteiligt sind.

Bislang wurden die Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen durch in Deutschland ansässige Gesellschafter von einer Besteuerung in Spanien freigestellt. Dies gilt mit Ausnahme von Immobiliengesellschaften auch weiterhin. Künftig erhält Spanien hierauf ein Besteuerungsrecht. Der spanische Steuersatz für solche Veräußerungen liegt bei aktuell 19%.

Voraussetzung für das spanische Besteuerungsrecht ist, dass die Gesellschaft, deren Anteile übertragen werden, unmittelbar oder mittelbar mindestens 50% ihres Aktivvermögens in spanischen Immobilien hält. Gleiches gilt, wenn die Anteile der Gesellschaft den Veräußerer unmittelbar oder mittelbar zur Nutzung von Immobilien in Spanien berechtigen.

Als Konsequenz der Neuregelung kann Spanien Anteilsveräußerungen besteuern, an denen nur in Deutschland ansässige Gesellschaften involviert sind, sofern die übertragene Gesellschaft direkt oder indirekt Anteile an Gesellschaften mit addiert ausreichend spanischem Immobilieneigentum hält.

Eine Anrechnung der spanischen Steuer in Deutschland ist zwar grundsätzlich vorgesehen. Nur läuft diese Anrechnung bei Körperschaften als Veräußerern ins Leere. Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen sind für Körperschaften steuerbefreit. Die spanische 19%-Steuer führt in diesen Fällen zu einer echten Mehrbelastung.

Vor diesem Hintergrund empfiehlt es sich, die Beteiligungsstruktur rechtzeitig anzupassen, um ohne die spanische Sondersteuer solche Anteile veräußern zu können. Hierfür bieten sich Umstrukturierungen unter Einschaltung ausländischer Holdinggesellschaften ausgewählter Staaten genauso an, wie das gezielte Absenken der 50%-Immobilienquote im Aktivvermögen der Zielgesellschaft, die übertragungsfähig gemacht werden soll.

### IV. Sonstiges

Zusätzlich enthält das Abkommen eine Vielzahl weiterer Änderungen, die nachstehend nur kurz angerissen werden sollen:

**Renten und Ruhegehälter:** Rentenzahlungen auf Grund Sozialversicherungsrechts und auf Basis geförderter Beiträge, wie etwa die Riester- oder Rüruprente, können zeitlich gestaffelt ab 2015 auch in Deutschland mit einer Quellensteuer von anfangs 5% und ab 2030 10% belastet werden.

**Nicht-Residentensteuer:** Ausgenommen vom Abkommenschutz des neuen DBA-Spanien sind Stpfl., die für

<sup>2</sup> Siehe auch BMF-Schreiben vom 6.9.2011, IV C 1 – S 2406/10/10001.

die spanische Nichtresidentensteuer optiert haben. Dies trifft insbesondere die Personen, die eigentlich in Spanien ansässig sind, steuerliche Vergünstigungen beantragen und in Anspruch nehmen, die ungeachtet dieses Umstandes eine Besteuerung als beschränkt Stpfl. mit einem niedrigeren Einkommensteuersatz gewähren. In diesem Fall, der auch unter dem Begriff der „lex beckham“ in der Literatur bekannt wurde, sollen die Regelungen der Artikel 6 bis 22 des DBA-Spanien nicht mehr zur Anwendung kommen. Die sich hieraus ergebenden Konsequenzen können im Einzelfall so dramatisch sein, dass eine Inanspruchnahme der Vergünstigung nach spanischem Steuerrecht nicht zu empfehlen ist.

**Wegzugsbesteuerung:** Natürliche Personen, die mindestens fünf Jahre in Spanien oder Deutschland ansässig waren, können bis zu fünf Jahre nach ihrem Wegzug für spätere Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen in diesem Staat besteuert werden. Damit enthält das neue DBA-Spanien künftig eine eigene Vorschrift zur Wegzugsbesteuerung neben dem weiterhin umstrittenen § 6 AStG. Unklar sind jedoch die Folgen dieser Vorschrift, da das deutsche Besteuerungsrecht zur Wegzugsbesteuerung nach allgemein anerkanntem Verständnis in der Literatur in der letzten logischen Sekunde vor der Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht erstarkt und zur Vermeidung unbilliger Härten eine Steuerstundung gewährt wird. Diese kann jedoch nach dem hier vertretenen Verständnis nicht nach Ablauf von fünf Jahren ohne Versteuerung auslaufen.

**Künstler und Sportler:** Künftig behält das Tätigkeitsland bei Einkünften aus einer von einem Künstler oder Sportler ausgeübten Tätigkeit ein Besteuerungsrecht, auch wenn die Honorare einer anderen Person oder Gesellschaft zu-

fließen. Hiermit folgt das DBA Deutschland-Spanien lediglich der OECD-Regelung des Art. 17 Abs. 2 OECD-MA. Aus deutscher Sicht wird der Besteuerungsanspruch Deutschlands nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG nicht mehr durch das Abkommensrecht beschränkt.

**Anrechnung statt Freistellung in Spanien:** In Spanien ansässige Stpfl. können die deutsche Steuer auf Aufsichtsratsvergütungen, Künstler- und Sportlerhonorare aus Tätigkeiten in Deutschland nur noch auf die spanische Steuer anrechnen. Eine Freistellung ist für solche Fälle von spanischer Seite nicht mehr vorgesehen.

V. Fazit

Das DBA-Spanien weist eine Vielzahl von z. T. recht überraschenden Neuerungen und Änderungen gegenüber dem bisherigen DBA auf. Zum Teil handelt es sich um notwendige Reflexe geänderter nationaler Steuergesetzgebung, wie z. B. bei der Rentenbesteuerung. Zum anderen handelt es sich aber um Steuerverschärfungen, die entweder offen (z. B. beim Quellensteuersatz bei Personengesellschaften als Empfänger) oder im Protokoll verdeckt (Streubesitzdividenden auf Einkünfte aus partiarischen Darlehen) aufgenommen wurden. Aber auch die Neuerung bei Immobiliengesellschaften zeigt, dass erheblicher Handlungsbedarf vor Inkrafttreten des neuen DBA voraussichtlich zum 1. 1. 2012 besteht. Insbesondere müssen in der Vergangenheit als zutreffend und geeignet angesehene Gestaltungen auf die Neuregelungen hin überprüft werden. Hier sind insbesondere auch die Steuerberatungskolleginnen und -kollegen gefordert, um haftungsbegründende Fehler zukünftig zu vermeiden. Der Beitrag kann aber eine Detailprüfung im konkreten Einzelfall nicht ersetzen und nur die Brennpunkte der zukünftigen Beschäftigung beleuchten.

STEUERSTRAFRECHT

Systematische Grundlagen und praktische Anwendungsfälle der „Steuerhinterziehung auf Zeit“

RA Dr. Martin Wulf, Berlin<sup>1</sup>

Für die Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung kommt es maßgeblich auf die betragsmäßige Höhe der Steuerhinterziehung an. Strafverteidigung im Steuerstrafrecht ist vielfach „Strafzumessungsverteidigung“: (Ernsthaft) bestritten wird in diesen Fällen nicht die Existenz einer Straftat, sondern vorrangig deren strafrechtliches Gewicht, d. h. etwa die Anzahl der begangenen und verfolgten Taten oder deren Unrechtsgehalt. Vorgetragen werden insbesondere Einwände gegen die Existenz und Höhe der streitigen Steueransprüche. Zu berücksichtigen sind aber selbstverständlich auch die Einwände, die sich jenseits der steuerlichen Fragen aus der Betrachtung des Falls unter spezifisch steuerstraf-

rechtlichem Blickwinkel ergeben. Hierzu zählt insbesondere das Argument der „Steuerhinterziehung auf Zeit“. Denn der strafrechtlich relevante Schaden orientiert sich bei Vorliegen dieser Fallgruppe nicht an dem Nennbetrag der verkürzten Steuer, sondern lediglich an dem für den Staat entstandenen Zinsverlust. Die systematischen Grundlagen und die typischen Fallgruppen einer solchen Argumentation sollen nachfolgend zusammenfassend beschrieben werden.

<sup>1</sup> Der Autor ist Partner im Berliner Büro der Kanzlei Streck Mack Schwedhelm, Rechtsanwältinnen und Fachanwältinnen für Steuerrecht, Köln/Berlin/München.