

Informationsdepesche

03 - 2013

► Inhaltsverzeichnis

1.	Qualität der Gesetzgebung im Sinkflug	3
2.	Modelo 720 - Auslandsvermögensklärung	5
2.1	Frühstücksgespräche	5
2.2	Ansässigkeit in Spanien	5
2.2.1	Die spanische Sicht	5
2.2.2	Ansässigkeit nach dem Abkommen	6
2.3	Beispiel eines Doppelwohnsitzes Deutschland - Österreich	8
3.	Die vereinfachte Rechnung	9
3.1	Betragshöhe & Branchen	9
3.2	Inhalte	10
4.	"Zypern" ist auch in Spanien	11
5.	Schweiz - Aktuelles	12
5.1	Grünes Licht für FATCA-Vertrag	12
5.2	Zins- und Dividendenbesteuerung Spanien - Schweiz	13
5.3	Selbständige Tätigkeit in der Schweiz	14
5.4	Lizenzen	15
6.	OECD dringt auf stärkere internationale Zusammenarbeit	15
7.	Haftungshinweise	17
8.	Ansprechpartner	18

1. Qualität der Gesetzgebung im Sinkflug

Wir durften uns in Spanien im Jahr 2012 mit durchschnittlich drei neuen Gesetzen pro Monat auseinandersetzen. Diese stetige Beschleunigung der Gesetzgebungsmaschinerie ist bekannt und vielbeklagt. Eine Gesetzesrevision jagte die andere, und die Halbwertszeit der Gesetze nimmt ständig ab. Die politischen Parteien erhöhen die Umdrehungszahl der Maschinerie, um angeblich gegen die Krise anzugehen. Gleichzeitig bombardieren die Parlamentarier die Verwaltung mit neuen Erlassen, die in Zeiträumen von einem Tag umgesetzt werden sollen.

Weniger bekannt ist, dass parallel dazu die Qualität der Gesetze abgenommen hat. Man kann von einem eigentlichen Niedergang der Gesetzgebungskultur sprechen. Diese markante Abwärtsbewegung stellt alle Beteiligten – Verwaltung, Berater, Investoren, Steuerpflichtige – vor fast nicht zu bewältigende Probleme. Die Erosion der Kultur der Gesetzgebung hat in qualitativer Hinsicht inzwischen beängstigende und signifikante Ausmaße angenommen.

Dazu seien einige Beispiele angeführt:

Die Vermögensteuer: Sie ist in Spanien mit einer Höhe von 2,5 % ab einem Vermögen von 10,7 Mio. € sogar höher als in Frankreich. Die Steuer wurde zunächst für zwei Jahre eingeführt. Zwei Monate vor Ablauf wurde sie um weitere zwei Jahre verlängert. Die Regierung der Balearen hatte in Kenntnis der dramatischen Auswirkungen für die heimische Wirtschaft einen Freibetrag von 100 % verfügt. Dieser wurde am 27. Dezember 2012 für das abgelaufene Jahr 2012 wieder zurückgenommen. Rechtsklarheit über die Anwendung für ausländische Investoren, die über eine Kapitalgesellschaft in Spanien investieren, gibt es bis heute nicht.

Die Grunderwerbsteuer: Am 30. Oktober wurde mit Wirkung vom 31. Oktober – ohne Vorankündigung – das Grunderwerbsteuergesetz geändert. Die Investoren, die bis zum 30. Oktober auf die Möglichkeit des steuerfreien Erwerbs von Gesellschaftsanteilen gesetzt und als Investitionsvoraussetzung eingepreist hatten, wurden über Nacht mit einer Erhöhung von knapp 10 % konfrontiert.

Die neuen Gesetze zur Zinsbesteuerung (von 19 % auf 21 %), die Einführung einer Spekulationsfrist von einem Jahr bei Aktien (unter einem Jahr wird der Regelsteuersatz bis zu 52 % angesetzt), der "defacto-Wegfall" der Verjährungsfrist über die Möglichkeiten des neuen Modelo 720 – all diese Gesetze und Verordnungen werfen bis heute in der Anwendung noch viele Fragen auf.

Die Gründe für solche Fehlleistungen des Gesetzgebers, die sich insbesondere im letzten Jahr markant gehäuft haben, sind vielfältig:

Versuch und Irrtum (trial and error) ist eine heuristische Methode, um Probleme zu lösen, bei der so lange zulässige Lösungsmöglichkeiten ausprobiert werden, bis das gewünschte Ergebnis erzielt wird. Dabei wird oft bewusst auch die Möglichkeit von Fehlschlägen in Kauf genommen. Diese Methode scheint derzeit bei der spanischen Regierung im Kampf gegen die Krise Anwendung zu finden. Es führt nur selten zu überzeugenden gesetzgeberischen Lösungen, weil es nicht die Kernkompetenz von Parlamentariern zu sein scheint, Gesetzeskonzepte zu entwickeln und Gesetzesentwürfe zu redigieren. Expertenwissen ist im Gesetzgebungsprozess immer weniger gefragt. So verzichtet die Regierung weitaus häufiger als früher auf die Einsetzung von Expertenkommissionen, welche die konzeptionelle Grundlagenarbeit leisten.

Schließlich – und dies beunruhigt am meisten – ist ein kultureller Wandel zu beobachten: Das Gesetz wird heute von vielen Parlamentariern als Nebensache betrachtet, als eine Art Notizheft, das Unsorgfältigkeiten aller Art erträgt und dessen Inhalt rasch und beliebig geändert werden kann. Verwaltungsbehörden und Gerichte werden dadurch immer häufiger mit unausgegorenen Halbfabrikaten des Gesetzgebers konfrontiert, die sie irgendwie zurechtbiegen müssen.

Dies beansprucht nicht nur den Verwaltungsapparat, sondern führt auch zu Gerichtsverfahren, die vermeidbar wären. Dass zwischen der oftmals schludrigen Arbeit des Gesetzgebers und langwierigen Verwaltungs- und Gerichtsverfahren ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, scheint nicht allen Politikerinnen und Politikern bewusst zu sein.

Doch es geht um mehr als nur um das bisher Angesprochene: um eine Rückbesinnung auf die rechtsstaatliche Grundfunktion des Gesetzes, um Werte wie Rechtssicherheit, Rechtsbeständigkeit und Rechtsklarheit. Und es geht um das Bewusstsein, dass das Gesetz nicht dazu da ist, für jedes Problem oder Scheinproblem sogleich eine – und sei es nur symbolische – Antwort aus dem Hut zu zaubern. Wenn es in Spanien wieder bergauf gehen soll, bedarf es des Vertrauens der Investoren. Was die spanische Regierung im Jahr 2012 abgeliefert hat, veranlasst hingegen viele Investoren, abzuwarten oder sogar dem Land den Rücken zu kehren. Genau das kann Spanien unserer Meinung nach am wenigsten gebrauchen.

2. Modelo 720 - Auslandsvermögenserklärung

2.1 Frühstücksgespräche

Wie in unseren Depeschen angekündigt, haben wir Frühstücksgespräche zu diesem hochaktuellen Thema durchgeführt. Diese Veranstaltung, die am 20., 21. und 22. März in unseren Büroräumen stattfand, war ausgezeichnet besucht. Mit ihrem Zuspruch und Interesse haben uns die Teilnehmer für die Aufbereitung dieses Themas belohnt. Auch auf diesem Wege wollen wir uns dafür noch einmal bedanken.

Auf unserer Website können Sie als pdf-Datei den bei der Veranstaltung gehaltenen Vortrag als Basis-Info herunterladen. Diese Datei können Sie gerne auch weiterreichen.

Neben der für uns beunruhigenden Erfahrung, wie wenig Kenntnis über die hohen Strafmaße bei Vernachlässigung dieser Abgabepflicht entstehen können, war ein rege diskutiertes Thema, unter welchen Voraussetzungen man überhaupt in Spanien steuerpflichtig und/oder ansässig ist.

Dieser Fragestellung widmen wir uns ein wenig mit den nachfolgenden Zeilen.

2.2 Ansässigkeit in Spanien

2.2.1 Die spanische Sicht

Es wird davon ausgegangen, dass eine natürliche Person dann ihren gewöhnlichen Aufenthalt und ihre Ansässigkeit (damit auch die Versteuerung) in Spanien hat, wenn einer der folgenden Umstände gegeben ist:

- ▶ Wenn sie sich mehr als 183 Tage im Kalenderjahr in Spanien aufhält. Zur Bestimmung dieses Aufenthaltszeitraums wird ihre sporadische Abwesenheit verrechnet, sofern sie nicht ihre Ansässigkeit in einem anderen Land belegt.
- ▶ Bei Ländern oder Gebieten, die als Steueroase gelten, kann von der Steuerverwaltung verlangt werden, dass der Aufenthalt in dieser Steueroase während 183 Tagen im Kalenderjahr belegt wird.
- ▶ Zur Bestimmung des Aufenthaltszeitraums werden vorübergehende Aufenthalte in Spanien aufgrund von Verpflichtungen im Zuge unentgeltlicher kultureller oder humanitärer Zusammenarbeitsabkommen mit den spanischen öffentlichen Verwaltungen nicht mit eingerechnet.

- ▶ Wenn der Hauptkern oder die Grundlage ihrer Geschäftstätigkeiten oder finanziellen Interessen direkt oder indirekt in Spanien liegt. Ferner wird bis auf Nachweis des Gegenteils dann davon ausgegangen, dass ein Steuerpflichtiger seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Spanien hat, wenn der nicht gesetzlich getrennte Ehepartner und die minderjährigen, von ihm abhängigen Kinder nach den o. g. Kriterien ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Spanien haben.
- ▶ Außerdem gelten natürliche Personen spanischer Staatsangehörigkeit, die ihre neue Ansässigkeit in einer Steueroase nachweisen (Anhang V), weiterhin sowohl für den Besteuerungszeitraum, in dem die Ansässigkeit gewechselt wird, als auch in den vier nachfolgenden Besteuerungszeiträumen als einkommensteuerpflichtig. Für natürliche Personen mit Ansässigkeit in Andorra, die ihre Eigenschaft als Lohnarbeiter nachweisen, gilt diese Vorgabe unter Erfüllung bestimmter Voraussetzungen hingegen nicht.
- ▶ Eine natürliche Person gilt über für das gesamte Kalenderjahr als Ansässiger oder Nichtansässiger, da der Ansässigkeitswechsel nicht als Unterbrechung des Besteuerungszeitraums gilt.

2.2.2 Ansässigkeit nach dem Abkommen

In allen von Spanien unterzeichneten Abkommen wird bei der Definition einer in einem Staat ansässigen Person auf die in dem jeweiligen Staat geltende Gesetzgebung verwiesen. Da jeder Staat unterschiedliche Kriterien festlegen kann, ist es möglich, dass diese Kriterien für ein Individuum in zwei Staaten gleichzeitig zutreffen. In diesen Fällen legen die Abkommen Kriterien fest, um zu vermeiden, dass eine Person in zwei Staaten als Ansässiger gilt. Wir beziehen uns hier auf das aktuell geltende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Spanien und Deutschland.

- ▶ Die Ansässigkeit einer natürlichen Person **ist** nach dem DBA zu bestimmen. Es kann gemäß des DBA immer nur **einen** Ansässigkeitsstaat geben, da alle übrigen Regelungen des DBA immer nur die Besteuerungsrechte zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat regeln. Ist also eine Person in dem Staat ansässig, in dem auch die Quelle der Einkünfte liegt, erfolgt keine Lösung der Doppelbesteuerung durch die Verteilungsnormen der Art. 6 – 19 des DBA. Für diese Einkünfte ist regelmäßig Art. 20 anzuwenden, womit nur der Ansässigkeitsstaat besteuern darf.
- ▶ Um die Ansässigkeit einer natürlichen Person zu prüfen, ist streng nach der Reihenfolge des Art. 4 Abs. 2 vorzugehen. D.h. nur, wenn nach Art. 4 Buchstabe

a) 1. in beiden Ländern eine ständige Wohnstätte vorliegt, wird überhaupt der Mittelpunkt der Lebensinteressen untersucht. Wenn dieser nicht bestimmt werden kann, wird der gewöhnliche Aufenthalt nach Art. 4 Buchstabe b untersucht. Dieser Art 4 Abs. 2 wird bisweilen auch als „tiebreaker-rule“ bezeichnet, da am Ende der Prüfkette immer nur einer der beiden Staaten als Ansässigkeitsstaat definiert werden kann (notfalls durch einvernehmliche Verständigung beider Staaten – Art. 4 Abs. 2 Buchstabe d)

- ▶ Falls zwei ständige Wohnstätten vorliegen, ist der Mittelpunkt der Lebensinteressen zu ermitteln. Dabei sind persönliche, familiäre, berufliche und wirtschaftliche Interessen zu berücksichtigen. Die Abwägung ist häufig schwierig. Nach Auffassung des BFH sollen die geschäftlichen Interessen nur dann ausschlaggebend sein, wenn sie den überwiegenden Teil des Gesamtinteresses des Steuerpflichtigen ausmachen (wie z.B. bei uns bekannten workoholics). Wenn die ganze Familie mit den schulpflichtigen Kindern nach Spanien zieht, spricht vieles dafür, dass sich dort der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet, auch wenn der Arbeitsplatz und das Vermögen in Deutschland bleiben. Dies kann man aber anhand konkreter Umstände sicher auch anders beurteilen. Nach Auffassung der spanischen Finanzverwaltung ist die Ansässigkeit u. a. dort anzusiedeln, wo die Kinder zur Schule gehen. Die Sachverhalte sind schlüssig darzustellen.
- ▶ Kommt man beim Mittelpunkt der Lebensinteressen zu keinem Ergebnis, ist der gewöhnliche Aufenthalt zu untersuchen. Ein einfaches Abzählen der Anwesenheitstage (183 Tage) ist i.d.R. nicht gemeint, sodass durchaus auch mehrere gewöhnliche Aufenthaltsorte möglich sind. Bei einem Wochenendpendler käme man wahrscheinlich zu dem Ergebnis, dass er sich in beiden Staaten gewöhnlich aufhält, so dass dieses Kriterium nicht zielführend ist. Diese „deutsche“ Beurteilung wird ebenfalls von den spanischen Behörden angewendet.
- ▶ Wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmt werden kann, würde für einen Deutschen daher aufgrund der Staatsangehörigkeit Deutschland als Ansässigkeitsstaat gelten.

2.3 Beispiel eines Doppelwohnsitzes Deutschland - Österreich

Einen Sonderfall der unbeschränkten Steuerpflicht stellen natürliche Personen dar, die sowohl im Inland als auch im Ausland einen Wohnsitz haben (Doppelwohnsitz). Durch die gleichzeitige Wohnsitzbegründung in verschiedenen Ländern können natürliche Personen in mehreren Staaten einer unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Für die Anwendung der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) kann dagegen nur ein Staat als Ansässigkeitsstaat gelten. Ergibt die Prüfung nach Art. 4 OECD-MA, dass eine Ansässigkeit im Ausland vorliegt, sind diese Personen weiterhin in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, mit der Folge, dass das Welteinkommensprinzip grundsätzlich greift.

Bei Anwendung des jeweiligen DBA ist Deutschland in solchen Fällen allerdings nur als Quellenstaat anzusehen. Dies führt dazu, dass im Rahmen der Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht lediglich die Einkünfte erfasst werden, für die Deutschland ein (ggf. begrenztes) Quellensteuerrecht nach dem jeweiligen DBA hat. Folglich sind bei Einkünften aus Dividenden, Zinsen und Lizenzen aus deutschen Quellen trotz unbeschränkter Steuerpflicht die Quellensteuerhöchstsätze (vgl. EStG-Kartei DBA Allgemeines Nr. 805) zu beachten.

Beispiel:

Arbeitnehmer (A) hat an seinem Wohnsitz in Österreich unstreitig den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen. Für seinen deutschen Arbeitgeber ist er ausschließlich in Deutschland tätig. Im Rahmen der doppelten Haushaltsführung hat er ein Apartment in Deutschland gemietet. Neben seinem Arbeitslohn bezieht er Dividenden und Zinsen aus Deutschland.

Lösung:

Aufgrund seines (zweiten) Wohnsitzes in Deutschland ist A unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 1 EStG.

Da der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich liegt, gilt A dort als ansässig im Sinne des Art. 4 DBA Österreich. Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht sind daher nur die Einkünfte zu erfassen, für die Deutschland nach den Art. 6 bis 22 DBA Österreich als Quellenstaat ein Besteuerungsrecht behält.

Neben dem uneingeschränkten Besteuerungsrecht am Arbeitslohn hat Deutschland an den Dividenden nur ein auf 15 % begrenztes Quellensteuerrecht. Ein zusätzlicher Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer darf auf diesen Einkommensteil **nicht** erhoben werden, da der Quellensteuersatz von 15 % die absolute Obergrenze der Einkommensteuer darstellt. Gemäß dem DBA Österreich hat Deutschland als Quellenstaat kein Besteuerungsrecht an den Zinsen (ausschließliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates Österreich). Die Zinsen sind lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen.

In der Praxis muss in diesen Fällen grundsätzlich die Einkommensteuer personell für den unbeschränkt Steuerpflichtigen berechnet werden (Vordruck ESt 2 A, Nr. 724/201). Von einer personellen Veranlagung kann nur abgesehen werden, wenn die Einkünfte aus Kapitalvermögen unter dem Sparer-Pauschbetrag liegen.

3. Die vereinfachte Rechnung

Mit dem Real Decreto 1619/2012 de 30 de noviembre ist für einige Branchen die Ausstellung einer vereinfachten Rechnung (factura simplificada), als Ersatz für den Kassenbeleg (tique) möglich geworden.

3.1 Betragshöhe & Branchen

Die vereinfachte Rechnung kann ausgestellt werden, wenn der Betrag 400 Euro nicht übersteigt (IVA inbegriffen) oder wenn eine berichtigende Rechnung ausgestellt wird. Für folgende Branchen ist die Ausstellung auch für einen Betrag bis zu 3.000 Euro erlaubt, IVA inbegriffen:

- ▶ Einzelhandelsverkäufe: Verkäufe an den Endverbraucher oder an einen Unternehmer oder Selbständigen, der als solcher agiert
- ▶ Verkäufe oder Leistungen an die Hausadresse
- ▶ Ambulanzdienste
- ▶ Transport von Personen und ihrem Gepäck
- ▶ Hotel- und Restaurantdienstleistungen

- ▶ Dienstleistungen von Tanzsälen und Diskotheken
- ▶ Telefondienstleistungen mittels öffentlicher Kabinen sowie mittels Karten, die keine Identifizierung des Trägers erlauben
- ▶ Dienstleistungen von Friseurläden und Schönheitssalons
- ▶ Nutzung sportlicher Einrichtungen
- ▶ Fotoentwicklung und Dienstleistungen von Fotostudios
- ▶ Parkplatz und Garagen
- ▶ Filmverleih
- ▶ Färberei- und Wäschereidienste
- ▶ Nutzung gebührenpflichtiger Autobahnen

Abhängig von der vorgesehenen Aktivität kann die Steuerbehörde auch in anderen Fällen die Ausstellung vereinfachter Rechnungen autorisieren.

3.2 Inhalte

Die vereinfachte Rechnung muss folgende Inhalte aufweisen:

- ▶ Einander entsprechende Nummer und Serie
- ▶ Datum der Ausstellung
- ▶ Das Datum der Durchführung des Geschäfts oder das Datum des Erhalts einer Abschlagszahlung, sofern dieses Datum ein anderes als jenes der Rechnungsausstellung ist
- ▶ Name oder Gesellschaftsbezeichnung sowie Steuernummer (Número de Identificación Fiscal)
- ▶ Beschreibung der erbrachten Leistung oder des übergebenen Guts
- ▶ Angewandter Steuersatz, einschließlich wahlweise der Ausdruck "IVA incluido". Sollten unterschiedliche IVA-Sätze angewandt werden, sind die Bemessungsgrundlagen getrennt aufzuführen
- ▶ Gesamte Gegenleistung

- ▶ Im Fall der berichtigen Rechnungen ein ausdrücklicher und unmissverständlicher Hinweis auf die berichtigte Rechnung und die Einzelheiten, die modifiziert werden

Fazit: Der größte Unterschied zwischen dem „Tique“ und der vereinfachten Rechnung besteht darin, dass nur mit der vereinfachten Rechnung Vorsteuer geltend gemacht werden kann. Die Möglichkeit, ein Tique auszustellen, bleibt weiterhin bestehen.

4. "Zypern" ist auch in Spanien

Auch in Spanien müssen die Sparer für einen Teil der Bankensanierung aufkommen. Besonders betroffen sind Bankia-Aktionäre. Die Investoren der fünf verstaatlichten Bankhäuser in Spanien müssen einen Teil der Restrukturierungslast mittragen. Dies gehörte zu den Bedingungen, die die Euro-Partner im vergangenen Jahr an die Rettung der notleidenden Geldinstitute geknüpft hatten. Spaniens Regierung brachte daher am Freitag, den 22. März, ein entsprechendes Gesetz auf den Weg.

Vor allem für die mehr als **400 000 Aktionäre** des größten und einzigen börsengehandelten verstaatlichten Finanzhauses „Bankia“ ist dies mit herben Verlusten verbunden. So wird der Nominalwert der **Aktien von 2 € auf € 0.01** herabgesetzt, teilte der staatliche Rettungsfonds Frob am 25. März mit.

Der Nominalwert der Vorzugsaktien und nachrangigen Anleihen wird von 6,9 Mrd. € auf 4,8 Mrd. € beschnitten. Diese sollen dann in Stammaktien umgewandelt werden, deren Kurs inzwischen allerdings am Boden liegt. Die Bankia-Aktie rutschte daraufhin am Montagmorgen (25. März) an der Börse um bis zu 52 % ab. Zudem hatte die Rating-Agentur Standard & Poor's die Kreditwürdigkeit der Bankia um eine Stufe gesenkt. Dies wurde mit der Sorge begründet, dass die Kapitalmaßnahmen nicht die erhoffte Wirkung zeigen könnten.

Auch der Wert der Vorzugsaktien der anderen notleidenden Banken wird gemindert, und zwar bei der Catalunya Banc um 61 %, dem Banco Gallego um 50 % und dem Novagalicia Banco (NCG) um 43 %. Die Maßnahmen treffen vorwiegend Kleinsparer.

Zahlreiche dieser Betroffenen werfen den Finanzhäusern Täuschung vor. Man habe ihnen die Vorzugsaktien als risikoarme Sparprodukte angepriesen. Tatsächlich aber galt für das investierte Grundkapital solcher Papiere kein Einlagenschutz. Die Regierung in Madrid hatte monatelang vergeblich mit Brüssel eine Lösung auszuhandeln

versucht, um die betroffenen Anleger weniger zu belasten. Das am Freitag, den 22. März, verabschiedete Gesetz sieht allerdings die Schaffung einer Schiedsstelle vor, an die sich Bankkunden wenden können, die nachweislich falsch beraten wurde

5. Schweiz - Aktuelles

5.1 Grünes Licht für FATCA-Vertrag

Begeistert ist niemand, aber eine Ablehnung würde der Schweiz mehr schaden als nützen. Diese Erkenntnis hat am Mittwoch, den 13. Februar 2013, den Bundesrat dazu gebracht, grünes Licht für die Unterzeichnung des FATCA-Vertrags mit den USA zu geben. Die USA wollen mit ihrem FATCA-Gesetz dem Rest der Welt faktisch automatische Lieferungen von Bankdaten aufzwingen. Mit bilateralen Staatsverträgen bieten die Amerikaner etwa 50 Ländern gewisse Erleichterungen in der Umsetzung an. Sie betreffen vor allem Ausnahmeregelungen für Pensionskassen, Versicherungen und Lokalbanken. Der Vertrag wird voraussichtlich Anfang 2014 in Kraft treten.

Die Schweizer Banken müssten sich auch ohne Staatsvertrag an die FATCA-Regeln halten, sagte Finanzministerin Eveline Widmer-Schlumpf. Auch kleine und mittlere Institute seien auf dem US-Kapitalmarkt aktiv. Ungelöst bleibt derweil der Konflikt um die Vergangenheitsbewältigung.

FATCA steht für „Foreign Account Tax Compliance Act“ und ist die Kurzbezeichnung für einen Teil eines im Jahr 2010 in Kraft getretenen US-Gesetzes, mit dem das US-Steuer-Reporting von ausländischen Finanzinstitutionen deutlich verschärft wurde.

FATCA wurde am 18. März 2010 in den USA im Rahmen des „Hiring Incentives to Restore Employment Act“ (HIRE Act) in Kraft gesetzt. Die erste Version der Umsetzungsrichtlinie der US-amerikanischen Steuerbehörde Internal Revenue Service (IRS) hierzu ist mit der Notice 2010-60 im September 2010 veröffentlicht worden. Zwischenzeitlich wurden im April 2011 die Notice 2011-34, die Notice 2011-53 im Juli 2011 und im Februar 2012 schließlich die Proposed Regulations vom IRS veröffentlicht.

Im Juli 2012 kündigten die USA zusammen mit den Ländern Deutschland, Frankreich, Großbritannien, Italien und Spanien an, FATCA in diesen sogenannten „FATCA-Partnerländern“ auf Basis bilateraler Vereinbarungen umzusetzen. Dabei stellten die Staaten ein entsprechendes Musterabkommen vor, welches Großbritannien als erstes Land im September 2012 unterschrieben hat.

Laut mehreren Quellen orientiert sich die Lösung an den Regeln, wie sie im FATCA-Vertrag festgelegt sind. So sei vorgesehen, die Schweizer Banken in vier Kategorien einzuteilen: Erstens die Gruppe von 13 Banken, die bereits im Visier der US-Behörden stehen. Zweitens eine Gruppe von Banken, die ebenfalls US-Steuersünder zu ihren Kunden zählen oder bis vor kurzem gezählt haben. Die dritte Gruppe bilden Banken ohne US-Kunden. Zur vierten Gruppe zählen schließlich die Finanzinstitute, die bereits von der FATCA ausgenommen sind, etwa die Nationalbank.

Wie es heißt, wird es an den Banken sein, zu deklarieren, welcher Gruppe sie angehören. Die Banken ohne US-Kunden müssen sich einer Überprüfung stellen, um sich als konform registrieren zu lassen. Jene Banken mit Altlasten in ihren Büchern werden einzeln mit den US-Behörden einen Deal – sprich eine Buße – aushandeln müssen. Darüber hinaus werden sie verpflichtet, ihre US-Kunden dazu zu motivieren, sich selbst den US-Behörden zu melden. Die Daten jener Kunden, die nicht kooperieren wollen, müssen die Banken in aggregierter Form, ohne Nennung der Namen, nach Washington liefern. Aufgrund dieser Angaben können die US-Steuerfahnder Gruppenanfragen im Amtshilfeverfahren einreichen, um so die Namen unkooperativer Kontoinhaber zu erhalten.

Der Vertrag soll die Zeit seit der Unterzeichnung des neuen Doppelbesteuerungsabkommens der Schweiz mit den USA (DBA) umfassen; er würde also **rückwirkend bis 2009** gelten. Damit würden auch US-Kunden erfasst, die seither ihre Gelder aus der Schweiz abgezogen haben. Ähnlich wie das mit Deutschland vorgesehen war, erhielten die US-Steuerfahnder auf diesem Weg Informationen darüber, in welche Länder die Abschleicher wie viel Geld verschoben haben.

5.2 Zins- und Dividendenbesteuerung Spanien - Schweiz

Wie ist die Besteuerung einer natürlichen Person die ihren Wohnsitz in Spanien hat und Dividendeneinkünfte aus einer Schweizer Gesellschaft bezieht? Es stellt sich die Frage, wie die Dividenden gemäß dem geltenden und dem neuen, am 27. Juli 2011 in Madrid unterzeichneten, aber noch nicht ratifizierten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen der Schweiz und Spanien besteuert werden.

In Anwendung von Art. 10 Abs. 1 DBA können Dividenden, die eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft an eine in Spanien ansässige Person zahlt, in Spanien besteuert werden. Gleichzeitig dürfen diese Dividenden gemäß Art. 10 Abs. 2 lit a DBA auch in der Schweiz nach lokalem Recht besteuert werden. Die Steuerlast ist hierbei beschränkt auf 15% des Bruttobetrag der Dividende, die sogenannte Sockelsteuer.

Um eine daraus resultierende Doppelbesteuerung zu vermeiden resp. zu neutralisieren, kennt das DBA einerseits die **Methode der Freistellung** von der Besteuerung (Art. 23 Abs. 1 DBA) und andererseits die **Möglichkeit der Steueranrechnung** (Art. 23 Abs. 2 DBA).

Die Freistellungsmethode besagt, dass Einkünfte einer in Spanien ansässigen Person, die von der Schweiz in Anwendung des DBAs besteuert werden dürfen, in Spanien von der Besteuerung ausgenommen werden und nur progressionswirksam berücksichtigt werden dürfen (Art. 23 Abs. 1 DBA). Die Anwendbarkeit der Freistellungsmethode wird indessen eingeschränkt durch den Vorbehalt von Art. 23 Abs. 2 DBA, einer spezifischen Sonderregelung für Dividendeneinkünfte: Demnach hat Spanien die Dividenden nicht von der Besteuerung zu befreien, sondern muss die Schweizer Sockelsteuer in der Höhe von 15% an die spanische Steuer anrechnen, welche auf die Dividende zu erheben ist (Anrechnungsmethode).

Die konkrete Vorgehensweise gestaltet sich bei natürlichen Personen so, dass zunächst 35% Verrechnungssteuer an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) abzuliefern sind. Eine natürliche Person als Aktionärin kann sodann mittels Formular Nr. 90 die Rückerstattung von 20% der Verrechnungssteuer verlangen, womit noch eine Sockelbelastung von 15% bei der ESTV verbleibt.

Das am 27. Juli 2011 unterzeichnete neue DBA sieht in Art. 10 Abs. 2 lit. a und in Art. 23 Abs. 1 und 2 einen identischen Wortlaut vor. Da zum heutigen Zeitpunkt keine Hinweise darauf bestehen, dass an diesem Mechanismus eine Änderung vorgenommen werden soll, gehen wir daher davon aus, dass die oben beschriebene Vorgehensweise auch gemäß dem neuen DBA Schweiz-Spanien, welches am 27. Juli 2011 unterzeichnet wurde (Ratifikation steht noch aus), Anwendung findet.

5.3 Selbständige Tätigkeit in der Schweiz

Wenn ein natürliche Person, die in Spanien mit ihrem Welteinkommen steuerpflichtig ist, eine "selbständige Tätigkeit" (Autónomo) in der Schweiz ausübt, sind folgende Regelungen zu beachten:

Nach schweizerischem Recht würden Einkünfte aus dieser Tätigkeit mit der ordentlichen Einkommenssteuer erfasst und sämtliche zuordenbaren Aktiven als sog. geschäftliche Aktiven behandelt. Das hat zur Folge, dass im Veräußerungsfall/Liquidationsfall auf einen Gewinn die Einkommenssteuer in der Schweiz anfällt. Gewinne aus selbständiger Tätigkeit unterliegen zudem der AHV (Sozialversicherung). Es müsste – bezogen auf

den jeweiligen Einzelfall – die sozialversicherungsrechtliche Seite, insbesondere die Kollisionsregeln mit Spanien, im Detail untersucht werden.

Art. 14 Abs. 1 DBA-E/CH lässt die schweizerische Besteuerung zu. Nach Art. 23 Abs. 1 DBA-E/CH besteuert Spanien diese Einkünfte nicht (Freistellung), sie stehen aber unter dem Progressionsvorbehalt.

Die spanische Seite hat jedoch bei jedem Fall – der auch überprüft wird – den Vorbehalt, dass von einer festen Einrichtung in der Schweiz ausgegangen wird und die Einkünfte auch tatsächlich dieser festen Einrichtung zuzuordnen sind. Die Definition für eine "feste Einrichtung" ist weit gefasst. Grundsätzlich muss dargelegt werden, dass von dem definierten Ort in der Schweiz auch fast alle unternehmerischen Tätigkeiten abgewickelt werden.

5.4 Lizenzen

Wenn Spanien an die Schweiz Lizenzen bezahlt, sind in Spanien 24,75 % Quellensteuer auf die Lizenzgebühren fällig. Aufgrund des Abkommens mit der Schweiz, Art. 12, hat Spanien darauf eine Reduktion in Höhe von 19,75 % zu gewähren. Somit beträgt die Quellensteuerbelastung – als Endbesteuerung in Spanien – 5 %. Hier ist darauf hinzuweisen, dass die spanischen Steuerbehörden die Tendenz haben, den Ausdruck „Lizenzgebühren“ sehr weit auszulegen. Maßgebend ist jedoch allein die Definition in Art. 12 Abs. 3 des Abkommens.

Würden aus der Schweiz nach Spanien Lizenzgebühren fällig, werden in der Schweiz keine Einbehalte vorgenommen.

6. OECD dringt auf stärkere internationale Zusammenarbeit

Viele Steuersysteme ermöglichen es international agierenden Unternehmen, durch geschickte Kunstgriffe nur fünf Prozent Steuern zu zahlen, wo weniger große Firmen auf 30 Prozent kommen. Das geht aus einer im Auftrag der G20 erstellten Studie der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung hervor, die analysiert, wie multinationale Konzerne Steuerbemessungsgrundlagen aushöhlen und Gewinne verlagern – ihr Titel: "Addressing Base Erosion and Profit Shifting".

OECD-Untersuchungen zu ausländischen Direktinvestitionen zeigen zudem, dass es Kleinstaaten und Territorien gibt, die als Durchlaufstationen für diese Investitionen dienen: Im Verhältnis zu großen Industrienationen erhalten sie überproportional viel FDI und investieren auch überproportional viel in Industrie- und Schwellenländer.

"Diese Taktiken sind zwar streng genommen legal, beeinträchtigen aber die Steuergrundlage vieler Länder und gefährden die Stabilität des weltweiten Steuersystems", sagte OECD-Generalsekretär Angel Gurría. "In einer Zeit, in der Regierungen und Bürger an allen Ecken und Enden zum Sparen gezwungen sind, müssen alle Steuerzahler, ob Privatleute oder Unternehmen, ihren Anteil zahlen und darauf vertrauen können, dass das internationale Steuersystem transparent ist. Dieser Bericht wird dazu beitragen, dass die weltweiten Steuergesetze für alle gerecht sind und er reagiert auf einen Auftrag der G20, die die OECD im Jahr 2008 gebeten haben, Lösungsansätze für die globale Wirtschaftskrise zu entwickeln."

Viele der heute geltenden Regeln sind eigentlich dafür gedacht, multinationale Unternehmen vor einer Doppelbesteuerung zu bewahren. Allzu oft zahlen diese Unternehmen dann aber gar keine Steuern. Die Gesetze blenden viele Faktoren des modernen Wirtschaftsgeschehens aus, so zum Beispiel die Verflechtungen über Grenzen hinweg, den Wert geistigen Eigentums oder neue Kommunikationstechnologien. Durch die Schlupflöcher, die es multinationalen Unternehmen ermöglichen, Steuern zu minimieren oder ganz zu vermeiden, erhalten große Firmen einen unfairen Vorteil. Darüber hinaus behindern diese Kniffe Investitionen, Wachstum und Beschäftigung und führen dazu, dass der Durchschnittsbürger die Hauptsteuerlast zu tragen hat.

Die Methoden der multinationalen Unternehmen zur Steueroptimierung sind in den vergangenen zehn Jahren immer aggressiver geworden. So gibt es zum Beispiel Firmen, die ihren Sitz in Hochsteuerländern haben und Tochtergesellschaften oder Briefkastenfirmen in Territorien mit niedrigen Steuern gründen, um so von deren vorteilhafter Steuergesetzgebung zu profitieren. Ausgaben oder Verluste melden diese Unternehmen im Gegenzug in den Hochsteuerländern.

Der Bericht "Addressing Base Erosion and Profit Shifting" unterbreitet keine Vorschläge für optimale Steuersätze – jede Regierung muss diese für sich selbst festlegen. Die OECD wird aber in den kommenden Monaten weiter verfolgen, wie viele Steuern den Staaten durch die Manöver großer Unternehmen entgehen. Außerdem wird sie zusammen mit Regierungen und der Wirtschaft einen Maßnahmenkatalog entwerfen,

der dabei helfen soll, das globale Steuersystem in einem festgelegten Zeitrahmen zu stärken.

FAZIT: Die Ideenwelt der Politiker wird immer umfänglicher, um aufgrund der Finanzkrise das Steuersubstrat für die Staaten zu erhöhen. So kann man dann versuchen, die selbst verursachten Fehler durch Dritte und deren Finanzkraft zu reparieren.

7. Haftungshinweise

Diese Mandantendepesche dient ausschließlich zu Informationszwecken. Für den Inhalt können wir keine Haftung übernehmen, obwohl sie auf Informationen beruht, die wir als sehr zuverlässig erachten. Die genutzten Informationsquellen ändern sich täglich durch Rechtsprechung auf europäischer, landesspezifischer und/oder regionaler Entscheidungen. Weiterhin kann der Transfer mit elektronischen Medien Änderungen hervorrufen. Wir können deshalb keine Zusicherung oder Garantie für die Richtigkeit, Vollständigkeit oder Ausgewogenheit abgeben und auch keine diesbezügliche Haftung oder Verantwortung übernehmen. Jede Entscheidung bedarf geeigneter und fallbezogener Aufbereitung und Beratung und sollte nicht alleine aufgrund dieses Dokumentes erfolgen.

Der gesamte Inhalt der Mandantendepesche und der fachlichen Informationen im Internet ist geistiges Eigentum der European@ccounting und steht unter Urheberrechtsschutz. Nutzer dürfen den Inhalt der Depesche und der fachlichen Informationen im Internet nur für den eigenen Bedarf nutzen, laden, ausdrucken oder kopieren. Jegliche Veränderungen, Vervielfältigung, Verbreitung oder öffentlicher Wiedergabe des Inhalts oder von Teilen hiervon, egal ob on- oder offline, bedarf der vorherigen schriftlichen Genehmigung der European@ccounting.

8. Ansprechpartner

Asesor Fiscal - Steuerberater

Dipl. Kfm. Willi Plattes

n° colegiado 862

====

Asesora Fiscal - Steuerberaterin

Petra Schmidt

=====

Asistent der Geschäftsleitung

Thomas Fitzner

European@ccounting

Center of Competence ®

Cami dels Reis 308

Complejo Ca'n Granada

Torre A, 2º

E-07010 Palma de Mallorca

Tel. 0034 971 679 418

Fax 0034 971 676 904

WilliPlattes@europeanaccounting.net

www.europeanaccounting.net