

Das neue Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Spanien

Das neue Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Spanien

Am 18.10.2012 ist das neue Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Spanien in Kraft getreten. Das neue DBA orientiert sich in Aufbau und Struktur weitestgehend am aktuellen OECD-Musterabkommen und beinhaltet auch Regelungen, die den umfassenden Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten betreffen. Das Abkommen ist ab dem 01.01.2013 anzuwenden. Wir möchten Ihnen einen Überblick über die steuerlichen Auswirkungen des neuen DBA zwischen Deutschland und Spanien und insbesondere einen Überblick über die Auswirkungen des neuen DBA auf das spanische „Special Tax Regime“ geben.

Für die Entsendepraxis ist das Inkrafttreten des DBA insbesondere für die Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sowie der Vermeidung einer Doppelbesteuerung von Interesse:

Das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wird gemäß Artikel 14 Abs. 1 DBA Deutschland/ Spanien grundsätzlich dem (abkommensrechtlichen) Ansässigkeitsstaat zugewiesen, es sei denn, dass die Tätigkeit im anderen Vertragsstaat (Tätigkeitsstaat) ausgeübt wird. Wird die Arbeit im anderen Vertragsstaat (Tätigkeitsstaat) ausgeübt, steht das Besteuerungsrecht trotzdem dem (abkommensrechtlichen) Ansässigkeitsstaat zu, wenn die nachfolgend aufgeführten drei Voraussetzungen der sogenannten 183-Tage-Regelung kumulativ erfüllt sind (Artikel 14 Abs. 2 DBA Deutschland/ Spanien):

- Innerhalb eines Zeitraumes von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, hält sich der Empfänger insgesamt nicht länger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat auf;
- Die Vergütungen werden von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt, der nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist;
- Die Vergütungen werden nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat.

Ist bereits eine dieser drei Voraussetzungen nicht erfüllt, wird das Besteuerungsrecht für die (anteiligen) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die auf die jeweiligen Arbeitstage im Tätigkeitsstaat entfallen, dem Tätigkeitsstaat zugewiesen.

Das neue DBA wurde weiter an das OECD-Musterabkommen angepasst, was sich daran erkennen lässt, dass für die Ermittlung der 183 Tage auf einen Zwölfmonatszeitraum abzustellen ist (Art 14 Abs. 2 Buchst. a), statt wie bisher auf das Steuerjahr (= Kalenderjahr).

Auswirkung auf Fälle, in denen das spanische Special Tax Regime zur Anwendung kommt

Der Artikel 4 des neuen DBA wurde dahingehend an den Text des OECD-Musterabkommen angepasst, dass eine abkommensrechtliche Ansässigkeit in einem Vertragsstaat dann nicht vorliegen soll, wenn eine Person in diesem Staat nur einer beschränkten Steuerpflicht für Einkünfte aus Quellen dieses Staates unterliegt. Diese Negativabgrenzung hat allerdings überwiegend klarstellenden Charakter. Zu beachten ist jedoch ein ergänzender Hinweis im Protokoll zum DBA: Für spanische Steuerpflichtige, die sich für eine Besteuerung nach § 93 des spanischen Einkommensteuergesetzes für natürliche Personen entschieden haben, gelten die Abkommensartikel über die Einkünfteabgrenzung (unter anderem der o.g. Artikel 14 DBA Deutschland/ Spanien) nicht. Dieses Protokoll ist Bestandteil des DBA.

Die Besteuerung nach § 93 ist allgemein auch als „Special Tax Regime“ bekannt und beinhaltet die Möglichkeit, trotz unbeschränkter Steuerpflicht in Spanien wie ein beschränkt Steuerpflichtiger besteuert zu werden. Bevor wir das Protokoll im Zusammenhang mit dem

neuen DBA erläutern, möchten wir Ihnen einen Überblick über das spanische „Special Tax Regime“ geben.

Für in Spanien tätige Arbeitnehmer, die nach spanischem Recht dort grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig werden (Resident), besteht die Wahlmöglichkeit einer Besteuerung wie ein beschränkt Steuerpflichtiger (Non-Resident).

Voraussetzungen:

- Der Steuerpflichtige war in den letzten zehn Jahren vor dem Umzug nach Spanien in Spanien nicht unbeschränkt steuerpflichtig (Resident).
- Der Umzug nach Spanien muss durch einen Arbeits- oder Entsendevertrag veranlasst sein.
- Die Tätigkeit muss in Spanien ausgeübt werden. Unschädlich ist eine Tätigkeit außerhalb Spaniens, sofern maximal 15 % (in Ausnahmefällen 30 %) der Gesamtvergütungen auf die Tätigkeit außerhalb Spaniens entfallen.
- Die Ausübung der Tätigkeit in Spanien erfolgt entweder für einen in Spanien ansässiges Unternehmen oder eine Betriebsstätte in Spanien eines nicht in Spanien ansässigen Unternehmens.
- Das Gehalt für diese Tätigkeit muss grundsätzlich der Einkommensteuer für unbeschränkte Steuerpflicht unterliegen.
- Das Jahres(gehalts)einkommen darf 600.000 Euro nicht übersteigen.
- Die Anwendung des Special Tax Regimes muss innerhalb von sechs Monaten nach Tätigkeitsaufnahme beantragt werden.

Folgen:

Trotz unbeschränkter spanischer Steuerpflicht (Resident) wird der Steuerpflichtige wie ein beschränkt Steuerpflichtiger (Non-Resident) besteuert, mit den folgenden Konsequenzen:

- Es werden nur Einkünfte aus spanischen Quellen besteuert, also nicht mehr das Welteinkommen.
- Die Besteuerung erfolgt mit einem Steuersatz von 24 %.

Das Special Tax Regime ist im Jahr der Beantragung und in den folgenden fünf Jahren anwendbar. Sofern eine der genannten Voraussetzungen zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr erfüllt sind, ist das Special Tax Regime ab dem Jahr nicht mehr anwendbar. Der Arbeitnehmer hat dann innerhalb eines Monats die spanischen Finanzbehörden und seinen Arbeitgeber zu informieren.

Die Vorteilhaftigkeit des Special Tax Regimes soll anhand des folgenden Beispiels veranschaulicht werden:

Beispiel 1: Aufgabe des Wohnsitzes in Deutschland – keine deutschen Arbeitstage

Der Arbeitnehmer A zieht beruflich nach Spanien um und wird dort nach lokalen Vorschriften ansässig (Resident). Der Wohnsitz in Deutschland wird aufgegeben. Die Voraussetzungen des Special Tax Regimes sind erfüllt. Das Special Tax Regime wurde gewählt.

Folgen: Da der Wohnsitz in Deutschland aufgegeben wurde und A keine deutschen Arbeitstage hatte, unterliegt das Gehalt nicht der Steuerpflicht in Deutschland. Durch die Anwendung des Special Tax Regimes wird der Arbeitnehmer in Spanien wie ein beschränkt Steuerpflichtiger besteuert. Damit unterliegt das Gehalt der Versteuerung zum günstigen Steuersatz von 24 %. Zu einer negativen Auswirkung des neuen Abkommen kommt es nicht.

Beispiel 2: Aufgabe des deutschen Wohnsitzes – deutsche Arbeitstage

Wie Beispiel 1 – nur wird A an insgesamt 30 Tagen in Deutschland für seinen spanischen Arbeitgeber tätig.

Spanien besteuert die (anteiligen) Einkünfte für die deutschen Arbeitstage nach dem Special Tax Regime nicht – da diese nicht aus spanischen Quellen stammen. Die Einkünfte unterliegen jedoch der deutschen beschränkten Steuerpflicht, weil die Tätigkeit in Deutschland ausgeübt wurde. Art. 14 DBA Deutschland/ Spanien findet keine Anwendung.

Fazit: Die negativen Folgen des neuen Abkommens bei Aufgabe des Wohnsitzes in Deutschland halten sich in Grenzen. Es kommt nicht zur Doppelbesteuerung – es wird lediglich für einen kleinen Teil der Einkünfte eine mögliche Nichtbesteuerung vermieden.

Es kommt hinzu, dass in Entsendungsfällen deutscher Arbeitnehmer nach Spanien – anders als im Beispielfall – häufig ein deutscher Arbeitgeber existiert; dann wären aber nach Art. 14 DBA Deutschland/ Spanien die deutschen Arbeitstage ohnehin, d.h. auch bei Anwendung des DBA, in Deutschland steuerpflichtig geworden

Beispiel 3: Deutscher Wohnsitz wird beibehalten – Lebensmittelpunkt wird nach Spanien verlagert

Arbeitnehmer A wird von seinem Arbeitgeber zu einer spanischen Konzerngesellschaft entsandt. Die Familie des A zieht mit und der Lebensmittelpunkt wird nach Spanien verlagert. Der deutsche Wohnsitz wird jedoch beibehalten. A erzielt wiederum spanische Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und hat 30 Arbeitstage in Deutschland. A optiert zum Special Tax Regime.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Spanien sind dort steuerpflichtig und unterliegen dem günstigen Steuersatz von 24 %. Allerdings unterliegen diese Einkünfte auch der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland. Art. 14 DBA kommt nicht zur Anwendung. Damit kommt es zur Doppelbesteuerung, die lediglich durch Anrechnung der spanischen Steuer vermieden werden kann. Dadurch kommt es aber letztlich zur Besteuerung auf deutschem (höheren) Niveau.

Die Einkünfte aus den deutschen Arbeitstagen werden in Spanien nicht versteuert - wohl aber in Deutschland.

Fazit: Bei einer Beibehaltung des deutschen Wohnsitzes und Verlegung des Lebensmittelpunkts kommt es im Ergebnis zu einer Aufhebung der begünstigten Besteuerung durch das Special Tax Regime.

Beispiel 4: Deutscher Wohnsitz wird beibehalten – Lebensmittelpunkt verbleibt in Deutschland

Sachverhalt wie Beispiel 3 – nur bleibt in dieser Alternative die Familie des A in Deutschland, damit verbleibt der Lebensmittelpunkt in Deutschland.

Dieser Fall ist schwierig, da in solchen Konstellationen wohl die spanische Ansässigkeit nach nationalen Vorschriften verneint wird. Dies hat zur Folge, dass eine Option zum Special Regime weder möglich noch notwendig ist. Art. 14 des neuen Abkommen wird angewendet. Die spanischen Arbeitstage führen zu einer (Non-Resident) Steuer in Spanien. In Deutschland kommt es zu einer Freistellung der Einkünfte für die Spanien das Besteuerungsrecht zusteht, wobei der Progressionsvorbehalt Anwendung findet. Die Einkünfte aus Arbeitstagen in Deutschland werden nur dort – nicht aber in Spanien besteuert.

Fazit: Bei einer Beibehaltung von Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland dürften sich in der Regel keine Auswirkungen ergeben.

Zusammenfassung und Ausblick:

Das neue DBA weicht neben der 183-Tage-Zählung auch hinsichtlich der Ansässigkeitsprüfung vom alten DBA ab. Auf Wunsch Spaniens wurde eine Regelung aufgenommen, dass Steuerpflichtige unter dem Special Tax Regime nicht mehr von den Begünstigungen des DBA profitieren sollen.

Dies hat in gewissem Umfang auch Auswirkungen auf die Besteuerung in Deutschland, insbesondere wenn ein Wohnsitz in Deutschland beibehalten wird, die Familie den Arbeitnehmer allerdings mit nach Spanien begleitet.

Es ist in jedem Fall unabdingbar, die Steuerpflichten in Deutschland und Spanien koordiniert festzustellen und somit die Anwendbarkeit des neuen DBA zu prüfen. Wir unterstützen Sie und Ihre (entsandten) Mitarbeiter hierbei gern! Sprechen Sie uns an!

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.