

SPANIEN: JÜNGSTE GESETZESÄNDERUNGEN ZUR HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG, UNTERKAPITALISIERUNGSREGELUNG UND GRENZÜBERSCHREITENDE ROYALTY-ZAHLUNGEN

Das spanische Parlament erliess kürzlich im Zusammenhang mit der Erstellung des Staatsbudgets 2004 das "Gesetzesprojekt über Steuerliche, Administrative und Soziale Massnahmen" (im Weiteren: *Ley de Acompañamiento*), das unter anderem EU-Bürgern und EU-Gesellschaften steuerliche Begünstigungen im Hinblick auf die Anwendbarkeit der spanischen Normen über Hinzurechnungsbesteuerung, Unterkapitalisierung und Royalty-Zahlungen gewährt. Die Gesetzesänderungen betreffend der Hinzurechnungsbesteuerung und der Unterkapitalisierung sind bereits seit 1. Januar 2004 in Geltung wohingegen jene bezüglich Royalty-Zahlungen erst ab 1. Januar kommenden Jahres in Kraft treten werden. Im folgenden sollen die erwähnten Neuerungen im Bereich des spanischen internationalen Steuerrechts im einzelnen kurz erläutert werden:

a) Unterkapitalisierungsregelung

Als Antwort auf die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs vom 12. Dezember 2002 über die causa Lankhorst-Hohorst, änderte der spanische Gesetzgeber die Unterkapitalisierungsregelung des Artikel 20 des spanischen Körperschaftsteuergesetzes (*Ley del Impuesto sobre Sociedades*, im weiteren: "LIS") insofern ab, als deren Anwendung auf EU-Gesellschaften mittels Einfügung eines zusätzlichen Paragraphen ausgeschlossen wurde. Nach der spanischen Unterkapitalisierungsregelung sind Zinsen, die an verbundene Körperschaften i.S.d. Art. 16 LIS bezahlt werden nicht abzugsfähig, insoweit das Verhältnis zwischen Fremdkapital und Steuerliches Eigenkapital (d.h. Eigenkapital vermindert um das Ergebnis des Bilanzjahres, in dem die Unterkapitalisierungsregelung zur Anwendung kommt) das Verhältnis 3:1 überschreitet. Derjenige Zinsbetrag, der dieses Verhältnis übersteigt, wird steuerlich als Dividende umqualifiziert und somit im gegebenen Fall mit spanischer Dividenden-Quellensteuer belastet.

Der durch das *Ley de Acompañamiento* neu eingeführte Paragraph schreibt mit Wirkung für den 1. Januar 2004 vor, dass die Unterkapitalisierungsregelung nicht auf jene Darlehen anwendbar ist, die von verbundenen Gesellschaften gewährt werden, die in einem EU-Mitgliedsstaat ansässig sind.

b) Hinzurechnungsbesteuerung ("CFC-Rule")

Nach dem spanischen System der Hinzurechnungsbesteuerung, das sowohl im Einkommensteuergesetz (*Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*) als

auch im Körperschaftsteuergesetz enthalten ist, sind die Einkünfte ausländischer Tochtergesellschaften direkt bei der spanischen Holding zu besteuern, wenn drei grundlegende Voraussetzungen erfüllt sind:

Die spanische Gesellschaft hat alleine oder zusammen mit verbundenen Körperschaften i.S.d. Artikel 16 LIS eine zumindest 50-prozentige Beteiligung an der ausländischen Tochtergesellschaft zu halten.

Die Einkünfte der Tochtergesellschaft haben passiver Natur zu sein. Dazu zählen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht in Verbindung mit aktiven Einkünften aus unternehmerischer Tätigkeit stehen.

Die steuerliche Belastung der ausländischen Tochtergesellschaft hat unter 75 Prozent der Belastung zu betragen, die sich bei einer Veranlagung der Einkünfte zur spanischen Körperschaftsteuer ergeben hätte.

Das spanische *Ley de Acompañamiento* verfügt mit Wirkung ab 1. Januar 2004 die Nichtanwendbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerungsregelung auf jene ausländischen Tochtergesellschaften, die in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sind, das nicht in der spanischen "schwarzen Liste" der Steuerparadiese enthalten ist.

c) Grenzüberschreitende Royalty-Zahlungen

Das *Ley de Acompañamiento* enthält eine Regelung zur innerstaatlichen Umsetzung der Europäischen Richtlinie 2003/49/EC des Rates vom 3. Juni 2003 über eine einheitliche Besteuerung von Zins-, und Royalty-Zahlungen zwischen Gesellschaften die in der Europäischen Union ansässig sind. Artikel 24 (1) des spanischen Aussensteuergesetzes (span. *Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*) wurde dementsprechend abgeändert. Demnach werden mit Wirkung ab dem 1. Januar 2005 jene Royalties, die von einer Spanischen Gesellschaft oder einer spanischen Zweigniederlassung einer EU-Gesellschaft an eine in einem EU Mitgliedsstaat ansässige Gesellschaft oder an eine Zweigniederlassung einer in einem anderen EU Mitgliedsstaat ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, mit einem einheitlichen Quellensteuersatz von 10 Prozent besteuert.

Zur Anwendung des reduzierten Quellensteuersatzes sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen :

- beide Gesellschaften müssen einer Körperschaftsteuer i.S.d. Art. 3(a)(iii) der Richtlinie 2003/49/EC unterliegen;
- beide Gesellschaften haben zu den Gesellschaftsformen zu gehören, die im Anhang zur Richtlinie angeführt sind;
- beide Gesellschaften müssen in der Europäischen Union ansässig sein und dürfen nicht aufgrund der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommen, welches mit einem Drittland abgeschlossen wurde, als Ansässige dieses Drittlandes gelten;
- es muss sich bei den Gesellschaften um verbundene Gesellschaften handeln. Dies ist der Fall wenn untereinander ein Beteiligungsverhältnis von 25 Prozent besteht beziehungsweise wenn eine dritte Gesellschaft eine Beteiligung von 25 Prozent in jedem der beiden Gesellschaften hält. Diese Beteiligung muss mindestens ein Jahr bis zur Auszahlung der Royalties gehalten werden, wobei die genannte holding period auch nach der Auszahlung erfüllt werden kann;
- die Royalties müssen von der Gesellschaft auf eigene Rechnung und nicht als Vertreter und zu Gunsten einer anderen Gesellschaft vereinnahmt werden. Bei

Zweigniederlassungen müssen die Royalties in Zusammenhang mit einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit zu stehen und haben in dem Sitzland der Zweigniederlassung als steuerbares Einkommen zu gelten.

Um eine mögliche Steuerumgehung zu vermeiden wird die Anwendung des reduzierten Quellensteuersatzes von 10 Prozent bei jenen Gesellschaften ausgeschlossen, an denen sich überwiegend (d.h. zu mehr als 50 Prozent) natürliche beziehungsweise juristische Personen beteiligen, die nicht in der Europäischen Union ansässig sind. Es kommt jedoch zu keinem Ausschluss des steuerlichen Privilegs wenn die Gesellschaft, an welche die Royalties gezahlt werden, beweisen kann, dass ihre Gründung auf gültigen wirtschaftlichen Gründen beruht.