

INF

Zeitschrift für den deutsch-spanischen Rechtsverkehr
Revista jurídica hispano-alemana



INFORMACIONES

Herausgeber/Editor:

Deutsch-Spanische Juristenvereinigung e.V.
Asociación Hispano-Alemana de Juristas

www.dsjv-ahaj.com

Editorial	3
Javier Bas Soria Fiscalidad de los directivos en España	5
Joana Maria Ordinas Ordinas La fiscalidad de los directivos en España y Alemania	10
Rafael A. López Parada Aspectos laborales de los directivos en España: Perspectiva histórica y situación actual	15
Prof. Dr. Madeleine Bernhardt, LL.M. Leading Transformation in Law Firms: How to unlock performance in times of radical change	32
Fernando Pérez Lozada Más justicia a través del capital: cómo el third-party funding está abriendo nuevos caminos en el arbitraje internacional	36
Fernando Pérez Lozada Mehr Gerechtigkeit durch Kapital: Wie Third-Party-Funding neue Wege in der internationalen Schiedsgerichtsbarkeit eröffnet	38
Alba Ródenas-Borràs Sucesiones internacionales El “Erschein” y Registro de la Propiedad; un debate continuo	40
Alba Ródenas-Borràs Internationale Erbfälle Der „Erschein“ und das spanische Grundbuch – eine anhaltende Diskussion	42
Frank Müller Steuerrecht 2026 (Teil 1)	44
Notizen aus der Vereinigung / Noticias de la Asociación	63
Veranstaltungen / Eventos	65
Mercado de trabajo / Praktikantenstellen	66
Willkommen / Bienvenidos	71
Impressum / Pie de imprenta	74

V/
2026

S. 1 - 74
42. Jahrgang
März 2026

INFORMACIONES

Zeitschrift für den deutsch-spanischen Rechtsverkehr
Revista jurídica hispano-alemana

Schriftleitung/ Redacción:

Dr. Markus Artz LL.M.
Koblenzer Str. 80, 56073 Koblenz
T +49 2619 423173
artz@artzlopez.com
m.artz@dsjv-ahaj.org

Editorial	3
Javier Bas Soria Fiscalidad de los directivos en España	5
Joana Maria Ordinas Ordinas La fiscalidad de los directivos en España y Alemania	10
Rafael A. López Parada Aspectos laborales de los directivos en España: Perspectiva histórica y situación actual	15
Prof. Dr. Madeleine Bernhardt, LL.M Leading Transformation in Law Firms: How to unlock performance in times of radical change	32
Fernando Pérez Lozada Más justicia a través del capital: cómo el third-party funding está abriendo nuevos caminos en el arbitraje internacional	36
Fernando Pérez Lozada Mehr Gerechtigkeit durch Kapital: Wie Third-Party-Funding neue Wege in der internationalen Schiedsgerichtsbarkeit eröffnet	38
Alba Ródenas-Borràs Sucesiones internacionales El "Erbschein" y Registro de la Propiedad; un debate continuo	40
Alba Ródenas-Borràs Internationale Erbfälle Der „Erbschein“ und das spanische Grundbuch – eine anhaltende Diskussion	42
Frank Müller Betriebsübergang Spanien	44
Notizen aus der Vereinigung / Noticias de la Asociación	63
Veranstaltungen / Eventos	65
Mercado de trabajo / Praktikantenstellen	66
Willkommen / Bienvenidos	71
Impressum / Pie de imprenta	74

Editorial

Liebe Mitglieder und Freunde,

es ist mir erneut eine besondere Freude, anlässlich der ersten Ausgabe der INF im Jahr 2026 einige Worte an Euch richten zu dürfen. So aufgrund das Jahr 2025 für unsere Vereinigung geendet hat, so erwartungsvoll starten wir in dieses Jahr, in welchem wir bereits mit Hochdruck an unseren kommenden Events arbeiten. Hierzu mehr in dem folgenden Beitrag unseres Vizepräsidenten Victor Fabregat Rubiol.

Besonders freue ich mich auf unseren Jahreskongress dieses Jahr in Deutschland, der, wie ihr wisst, in Karlsruhe stattfinden wird. Hier erwartet uns ein hervorragendes Kongressprogramm mit der einzigartigen Möglichkeit eines Besuchs beim BGH, des Bundesverfassungsgerichts oder der Bundesstaatsanwaltschaft. Hierfür mussten wir etwas an der Kongressstruktur „schrauben“, was mit Hilfe der diesjährigen Kongressleitung in Person unsers geschätzten Mitgliedes Miguel Ribas und Team sowie unserem Vorstandsteam gelungen ist. Allen Beteiligten gilt für diese zeitintensive Arbeit mein herzlichster Dank !

Mit heute über 80 Anmeldungen haben wir zu so einem frühen Zeitpunkt noch nie mehr Teilnehmer gehabt. Wir rechnen damit mit einem außerordentlich gut besuchten Kongress. Aus diesem Grund darf ich Euch bitten, Anmeldungen so frühzeitig wie möglich zu übersenden, da wir nach hinten raus eventuell nicht garantieren können, dass wir alle Anmeldungen berücksichtigen können. Wie es scheint, liegt unsere Mitgliederversammlung nach wie vor mit der Wahl der Kongressorte richtig! Mit der weiteren Tagung unserer Vereinigung in Madrid und dem einen oder anderen Webinar werden wir auch dieses Jahr ein sehr rundes und hoffentlich interessantes Programm bieten. Ich hoffe, ihr nehmt die Möglichkeiten wahr, aktiver Teil dieses hervorragenden Netzwerks zu sein. Und denkt bitte daran: der wahre Schatz dieser Vereinigung seid ihr!

Zum Abschluss meines Grußwortes und angesichts der jüngsten Krisenherde und Auseinandersetzungen auf der Welt ist es mir ein besonderes Bedürfnis, an die Werte zu erinnern, die uns als Juristenvereinigung besonders wichtig sein sollten, nämlich die Wahrung des Rechts - in allen Facetten - und der gegenseitige Respekt für den friedlichen Austausch unterschiedlicher Anschauungen und Meinungen. Leider geht ein Teil der internationalen Politik nicht mit diesem Beispiel voran. Wir als Juristen aber sind uns selbst und auch der Gesellschaft gegenüber verpflichtet, für diese Werte einzustehen, ohne Wenn und Aber. Im Rahmen dieser Werte fühlen wir uns der Verständigung unserer beiden Rechtskulturen zutiefst verbunden und zugleich verpflichtet. In diesem Sinne wünsche ich uns allen ein standhaftes und verständiges Jahr 2026.

Euer Präsident

Lutz Carlos Moratinos Meissner, LL.M.

Estimados miembros y amigos,

Es para mí un gran placer poder dirigiros unas palabras con motivo de la primera edición de INF del año 2026. Tan emocionante como terminó el año 2025 para nuestra asociación, con tanta ilusión comenzamos este año, en el que ya estamos trabajando a fondo en nuestros próximos eventos. Encontraréis más información al respecto en el siguiente artículo de nuestro Vicepresidente, Victor Fabregat Rubiol.

Me alegra especialmente que nuestro congreso anual de este año en Alemania, como sabéis, tendrá lugar en Karlsruhe. Allí nos espera un excelente programa del congreso con la oportunidad única de visitar el Tribunal Federal Supremo (BGH), el Tribunal Constitucional Federal o la Fiscalía Federal. Para ello, tuvimos que ajustar un poco el formato del congreso, lo cual hemos logrado con la ayuda de la dirección del congreso de este año, representada por nuestro estimado miembro Miguel Ribas y su equipo, así como por nuestro equipo de la Junta directiva. ¡Mi más sincero agradecimiento a todos los participantes por esta dedicación tan intensiva !

Con más de 80 inscripciones a día de hoy, nunca antes habíamos tenido tantos participantes en una fecha tan temprana. Contamos por ello con que el congreso tenga una asistencia extraordinaria. Por este motivo, os ruego inscribiros lo antes posible, ya que es posible que no podamos garantizar la asistencia de todas las inscripciones y tengamos que cerrar la inscripción. ¡Parece que nuestra Asamblea General sigue acertando con la elección de las sedes del congreso! Con la próxima Jornada de nuestra asociación en Madrid y algún que otro webinar, este año volveremos a ofrecer un programa muy completo y, esperamos, interesante. Espero que aprovechéis las oportunidades para formar parte activa de esta excelente red. Y recordad, por favor: ¡el verdadero tesoro de esta asociación sois vosotros!

Para concluir mis breves palabra de bienvenida, y a la luz de las recientes crisis y conflictos en el mundo, siento la necesidad especial de recordar los valores que, como asociación de juristas, deberían ser especialmente importantes para nosotros, a saber, la defensa del derecho - en todas sus facetas - y el respeto mutuo por el intercambio pacífico de diferentes puntos de vista y opiniones. Lamentablemente, una parte de la política internacional no da ejemplo en este sentido. Sin embargo, nosotros, como juristas, tenemos la obligación, tanto para con nosotros mismos como para con la sociedad, de defender estos valores incondicionalmente. En el marco de estos valores, nos sentimos profundamente comprometidos con el entendimiento entre nuestras dos culturas jurídicas. En este sentido, os deseo a todos un año 2026 lleno de firmeza y entendimiento.

Vuestro Presidente

Lutz Carlos Moratinos Meissner, LL.M.



Lutz Carlos Moratinos Meissner LL.M.

Präsident DSJV – Presidente AHAI
Rechtsanwalt & Abogado
Simon&Partner, Hamburg
l.moratinos@simon-law.de

Editorial

Liebe Mitglieder, Leserinnen und Leser,

mit der ersten Ausgabe des Jahres 2026 darf ich mich erneut in meiner Funktion als Schriftleiter an Sie wenden und Sie herzlich zur neuen Ausgabe unserer Zeitschrift begrüßen:

Auch in diesem Jahr setzen wir die erfolgreiche Arbeit der vergangenen Ausgaben fort und präsentieren Ihnen eine Auswahl aktueller Beiträge aus Wissenschaft, Praxis und Rechtsprechung im deutsch-spanischen Rechtsverkehr. Unser besonderer Dank gilt den Autorinnen und Autoren, die mit ihrem Engagement und ihrer fachlichen Expertise maßgeblich zum hohen Niveau unserer Zeitschrift beitragen.

Besonders erfreulich ist es, dass sich weiterhin zahlreiche junge Juristinnen und Juristen mit eigenen Beiträgen einbringen. Ihre Perspektiven und Impulse bereichern den fachlichen Diskurs und tragen dazu bei, den deutsch-spanischen Rechtsdialog auch künftig lebendig und zukunftsorientiert zu gestalten.

Die INF lebt vom Austausch und vom Engagement ihrer Mitglieder. Daher sind Ihre Anregungen, Beiträge und Diskussionsimpulse auch im Jahr 2026 jederzeit herzlich willkommen. Wie bereits bekannt, können Publikationen in unserer Zeitschrift zur Erfüllung der Fortbildungsverpflichtung für Fachanwältinnen und Fachanwälte beitragen und bieten zugleich die Möglichkeit, eigene Schwerpunkte sichtbar zu machen und den wissenschaftlichen Dialog aktiv mitzugestalten.

Unsere Zeitschrift hat sich als ein etabliertes Forum im deutsch-spanischen Rechtsverkehr bewährt – nicht zuletzt dank Ihres kontinuierlichen Engagements. Lassen Sie uns diesen erfolgreichen Weg auch im neuen Jahr gemeinsam fortsetzen.

Ich wünsche Ihnen eine anregende Lektüre und ein erfolgreiches, gesundes und erfülltes Jahr 2026.

Herzliche Grüße

Ihr
Dr. Markus Artz, LL.M.
Schriftleiter

Estimados miembros y lectores:

Con motivo del primer número del año 2026, me complace dirigirme nuevamente a ustedes en mi calidad de editor y darles la bienvenida a esta nueva edición de nuestra revista.

También este año continuamos con la labor desarrollada en las ediciones anteriores, presentándoles una selección de artículos actuales procedentes de la ciencia jurídica, la práctica profesional y la jurisprudencia en el ámbito del derecho hispano-alemán. Nuestro especial agradecimiento se dirige a los autores, cuyo compromiso y experiencia contribuyen de manera decisiva al alto nivel de nuestra revista, que se publica exclusivamente en formato digital.

Resulta especialmente gratificante comprobar que numerosos jóvenes juristas siguen participando activamente con sus propias contribuciones. Sus perspectivas y su impulso enriquecen el debate jurídico y contribuyen a mantener vivo y orientado al futuro el diálogo jurídico entre Alemania y España.

La INF vive del intercambio y del compromiso de sus miembros. Por ello, sus sugerencias, contribuciones y aportaciones al debate son siempre bienvenidas también en 2026. Como es sabido, las publicaciones en nuestra revista pueden servir para cumplir con la obligación de formación continua de los abogados especialistas, al tiempo que ofrecen la oportunidad de dar visibilidad a las propias áreas de especialización y de participar activamente en el diálogo académico.

Nuestra revista se ha consolidado como un foro reconocido en el ámbito jurídico hispano-alemán, en gran medida gracias a su continuo compromiso. Les invitamos a seguir recorriendo juntos este camino también en el nuevo año.

Les deseo una lectura estimulante y un año 2026 lleno de éxitos, salud y satisfacciones.

Reciban un cordial saludo

Dr. Markus Artz, LL.M.
Editor



Dr. Markus Artz, LL.M.

Vizepräsident DSJV - Vicepresidente AHAJ
Rechtsanwalt & Abogado
Fachanwalt für Familien- und Erbrecht
Dr. Artz López & Col. Rechtsanwälte Abogados Fachanwälte, Koblenz
artz@artzlopez.com

Javier Bas Soria

Fiscalidad de los directivos en España

En una jornada de trabajo celebrada en Colonia, con los extraordinariamente amables amigos de la Asociación Hispano Alemana de Juristas, tuve la ocasión de presentar un estudio sobre algunos de los principales aspectos que afectan a la tributación de los directivos y sus empresas, según la normativa española, cuyos aspectos esenciales procedo a extractar.

El punto de partida, evidentemente, es la existencia de un pago de una empresa al directivo, por la prestación de sus servicios. Dicho pago, lógicamente, va a dar lugar a un gasto para la entidad que lo abona y un ingreso para quien lo percibe; otra cuestión son las especialidades que puede presentar ese gasto y ese ingreso en lo relativo a su tributación.

Una primera consideración a tener presente para contestar a todas las cuestiones que pueden plantearse es que el término „directivo“ carece de una definición tributaria, en el mismo se pueden incluir distintas relaciones entre una empresa y determinadas personas a la que podemos calificar como directivos, dependiendo el tratamiento fiscal de la distinta naturaleza jurídica que pueden tener tales relaciones.

El término directivo puede comprender al personal de alta dirección, cuya relación es laboral; a los miembros del órgano de administración, cuya relación es mercantil y calificada como relación orgánica, incluso puede entenderse como directivo a profesionales independientes que establecen relaciones especiales con las sociedades, de naturaleza económica y no orgánica, como es el caso de los socios profesionales de sociedades profesionales que dirigen la misma, prestando un servicio profesional que es un componente significativo del servicio que la entidad presta a terceros.

El Personal de Alta Dirección incluye a aquellos que ejercen poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y otros relativos a los objetivos generales de la misma; está unido a la sociedad por un contrato de trabajo de carácter especial, que hace que su relación laboral se califique como especial. Su retribución se considera rendimiento del trabajo a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que tributa como renta general en dicho Impuesto, sujeta a la escala general de gravamen, fuertemente progresiva, y se le aplica el régimen general de retenciones del trabajo.

Los administradores y miembros del Consejo de Administración son, exclusivamente, las personas que forman parte del órgano de gobierno de la sociedad y mantienen con la misma una relación mercantil, no laboral. Mercantilmente se establece una presunción de gratuidad del cargo de administrador, que se puede excepcionar por los estatutos sociales. Los estatutos deben en ese caso concretar el sistema de retribución (asignación fija, dietas, participación en beneficios, etc.). No son válidas las cláusulas genéricas que deleguen la decisión total a la Junta sin definir el concepto.

La Junta debe aprobar el importe máximo anual de la remuneración del conjunto de los administradores en su condición de tales. Según el 217 de la Ley de Sociedades de Capital, en adelante, LSC, la retribución debe guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad y su situación económica real, los estándares de mercado de empresas comparables, y la rentabilidad de la empresa y los intereses de los socios.

El punto más complejo en la retribución de los administradores es la denominada como doctrina del vínculo, construcción jurisprudencial que propone que cuando una persona desempeña simultáneamente funciones de administrador (relación mercantil) y funciones ejecutivas como directivo (alta dirección), la relación es íntegramente mercantil (el vínculo mercantil absorbe a la relación laboral). Sus retribuciones también tributan como rendimiento del trabajo en el IRPF, calificada como renta general en dicho Impuesto, sujeta a la escala general de gravamen, pero sujetas a un régimen de retenciones específicas y más elevadas: del 35% con carácter general, pudiendo alcanzar el 42% en función de la cifra de negocios de la empresa, aunque si la cifra de negocios del ejercicio anterior fue inferior a 100.000 euros, también la retención se puede reducir al 19%.

En el caso de socios profesionales u otros directivos que ejerzan sus funciones con independencia y autonomía, sin estar sometidos a la esfera organizativa de la empresa que les contrata, el vínculo que se establece será predominantemente de carácter profesional. Su retribución se considera rendimiento de las actividades a efectos del IRPF, tributa también como renta general en dicho Impuesto, sujeta a la escala general de gravamen, y si las actividades pueden calificarse como profesionales, se le aplica las retenciones previstas para tales rendimientos. El elemento diferencial en este caso es que, ante la inexistencia de subordinación, la imputación a los mismos de sus resultados y la asunción de una responsabilidad propia por su actividad, sus servicios van a estar venir sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), tal y como se deduce, entre otras, de la sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009, Asunto C 154/08, Comisión contra España.

No obstante, estas consideraciones generales, que a nadie le llamarán la atención, pueden venir condicionadas por múltiples circunstancias.

Una de las más evidente es la residencia del directivo y el lugar donde se ejerza el trabajo, siendo cada vez más frecuente la divergencia entre ambos lugares, sobre todo por el desarrollo de lo que se ha venido a denominar como teletrabajo.

Así, de acuerdo con el Convenio de Doble Imposición con Alemania (CDI de 3/2/2011, que en los puntos que vamos a reseñar sigue los criterios del Modelo OCDE) las retribuciones de directivos con contrato laboral (no consejeros), con carácter general, pueden someterse a tributación en el país donde se ejerza físicamente el trabajo, sea o no sea el Estado de residencia del mismo; solamente quedan excluidas de esta posibilidad y pueden someterse exclusivamente a gravamen en el Estado de residencia cuando se cumplan simultáneamente las tres condiciones siguientes: permanencia en el Estado donde se ejerza el trabajo inferior a 183 días en cualquier período de 12 meses, que la remuneración sea pagada por un empleador no residente en ese Estado y que la remuneración que no sea soportada por un establecimiento permanente que la empresa tenga en ese Estado (artículo 14 CDI con Alemania).

Las retribuciones percibidas por miembros de un Consejo residente de otro Estado (Art. 15 CDI con Alemania) siempre van a ser gravadas por el Estado de donde sea residente la entidad pagadora.

En el caso de las retribuciones de profesionales, cabe destacar que, aunque el modelo de CDI de la OCDE recogiera en el pasado una regla específica para las mismas retribuciones, el artículo correspondiente desapareció en su versión del año 2000, y los convenios suscritos siguiendo las versiones posteriores, como es el caso del CDI con Alemania, tratan estas rentas como beneficios empresariales (artículo 7 CDI con Alemania). De acuerdo con dicho artículo, los beneficios de las actividades empresariales solo se someten a tributación en el Estado de residencia, salvo en el caso que el profesional opere en el mismo mediante un establecimiento permanente (definido en el artículo 5 CDI con Alemania).

Otros hechos que pueden influir en la tributación, también ligados a eventuales desplazamientos en el territorio, son los que se ligan a los regímenes especiales conocidos como de impatriados (o Ley Beckham) y de expatriados.

El régimen de impatriados se regula por los artículos 93 LIRPF y 113 a 120 RIRPF. Permite mantener la tributación similar a la de un no residente para determinados contribuyentes que realmente son residentes en España.

Pueden acogerse al mismo a los trabajadores por cuenta ajena que se desplacen a territorio español como consecuencia de haber formalizado un contrato de trabajo (desde 2015, se excluye a los deportistas profesionales), requisito que se entiende cumplido cuando se inicie una relación laboral o estatutaria con un empleador en España o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador; así como a los administradores de entidades (cuando se trate de administradores de entidades patrimoniales se exigen que los administradores no guarden vinculación por razón de su participación en el capital); y siempre que no hayan tributado como residentes en España en los 5 períodos impositivos previos al desplazamiento a territorio español.

Desde 2023 también pueden acogerse a este régimen aquellos que trabajen a distancia empleando medios informáticos y telemáticos, sin haber sido desplazados imperativamente por el empleador (los denominados “nómadas digitales”); así como determinados supuestos en los que el contribuyente realice una actividad económica: aquellos que realicen en España una actividad económica emprendedora, según se califica en la Ley 14/2013, como profesionales altamente cualificados, y aquellos que presten servicios a empresas emergentes o que lleven a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, percibiendo por ello una remuneración que represente en conjunto más del 40 % de la totalidad de sus rendimientos.

El régimen se extiende al cónyuge o progenitor de los hijos del contribuyente y a los hijos del contribuyente menores de 25 años (o cualquiera que sea edad en caso de discapacidad) y, siempre que se cumpla con una serie de requisitos, a saber, que se desplacen a territorio español con el contribuyente en el mismo momento o en un momento posterior, siempre dentro del primer período de aplicación del régimen; que adquieran la residencia fiscal en España; que no hubieran sido residentes durante los cinco períodos impositivos anteriores al desplazamiento; y, que la suma de sus bases liquidables en cada uno de los períodos impositivos de aplicación del régimen sea inferior a la base liquidable del contribuyente que da lugar a la aplicación del régimen especial.

El régimen se hará extensivo al Impuesto sobre el Patrimonio, en el que se tributará por obligación real.

Sus ventajas son, fundamentalmente, que se aplica un tipo fijo del 24% para los primeros 600.000 euros de rendimientos del trabajo obtenidos en España, mientras que el exceso de dicha cantidad tributa al 47% (similar al tramo máximo del régimen general); únicamente tributan por las rentas generadas en territorio español, con la excepción de los rendimientos del trabajo, que tributan por la renta mundial, y a diferencia del régimen general donde se tributa por renta mundial; y no existe la obligación de presentar el Modelo 720 (declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero).

El régimen tiene un ámbito temporal limitado, pues se aplica en el período impositivo de desplazamiento y los cinco siguientes.

El régimen de expatriados (7p LIRPF y 6 RIRPF) contempla una exención para los rendimientos del trabajo percibidos por residentes por trabajos realizados efectivamente en el extranjero. Se requiere que el trabajo se preste para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente situado en el extranjero (incluso si la empresa pagadora es española), y que en el territorio donde se realiza el trabajo, que no puede ser calificado como paraíso fiscal exista un impuesto idéntico o análogo al IRPF, y no debe ser un paraíso fiscal.

La exención tiene un límite máximo de 60.100 euros anuales, y se calcula prorrateando la misma en función de las retribuciones totales y los días que el trabajador ha permanecido efectivamente desplazado fuera de España para realizar el trabajo.

Además, debemos tener presente la existencia de varios tipos de ventajas fiscales para determinados tipos de retribuciones del trabajo, generalmente asociadas a las retribuciones de los directivos.

La entrega de acciones o participaciones a los trabajadores tributa como rendimiento del trabajo en especie en el IRPF, de acuerdo con los artículos 17 y 42 LIRPF. El artículo 42.3 LIRPF (desarrollado por el artículo 43 RIRPF) contempla una exención para los primeros 12.000 euros anuales recibidos en acciones, siempre que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa o grupo, que los trabajadores no ostenten una participación superior al 5% en la entidad y que los títulos se mantengan un mínimo de 3 años; mientras que el exceso sobre dicha cantidad tributa como rendimiento del trabajo.

Adicionalmente se puede aplicar una reducción del 30% en el importe de los rendimientos, contemplada en el artículo 18 LIRPF, cuando el derecho a percibir las acciones se haya generado en un período superior a dos años, con un límite máximo de 300.000

En el caso de las entidades calificadas empresas emergentes (startups) la exención se eleva hasta 50.000 euros. Además, se aplica un diferimiento del pago para la parte que exceda los 50.000 euros, por lo que el trabajador no tiene que pagar el impuesto hasta que ocurra el primero de los eventos siguientes: la salida a bolsa de la empresa, la venta de las acciones por parte del trabajador, el transcurso de 10 años desde la entrega.

Cuando el trabajador decide vender las acciones recibidas, la ganancia o pérdida patrimonial obtenida por diferencia entre el precio de venta y el valor de adquisición tributa en la base imponible del ahorro, lo que indudablemente genera una ventaja adicional.

El artículo 18.2 LIRPF (desarrollado por los artículos 11 y 12 del RIRPF) contempla la reducción del 30% para los rendimientos del trabajo de carácter notoriamente irregular, como indemnizaciones por traslado,

extinciones de relación laboral o premios por antigüedad, o con un periodo de generación superior a 2 años.

Entre los mismos, tienen cabida retribuciones tales como bonus, comisiones, ratchets satisfechos por entidades distintas a las que permiten aplicar la bonificación del 50%, phantom shares y otras retribuciones con las que se suele incentivar el rendimiento y especial dedicación de los directivos, siempre que se devenguen en un periodo mayor a dos años.

La limitación fundamental viene constituida por el hecho que la reducción no resulta aplicable si el contribuyente ha percibido otros rendimientos con periodo de generación superior a dos años en los cinco periodos impositivos anteriores a los que se aplicase la reducción. Además, el importe del rendimiento íntegro sobre el que se aplica la reducción no puede superar los 300.000 euros anuales. El importe que exceda de esa cifra tributará íntegramente sin reducción. El rendimiento debe cobrarse de forma íntegra en un solo ejercicio fiscal; si se fracciona, generalmente se pierde el derecho a la reducción.

Resulta, por último, destacable en este punto que el Tribunal Supremo (sentencia 25 de julio de 2023, rec. casac. 2334/2021) ha entendido que las retribuciones del trabajo percibidas por consejeros y administradores, que ejercen también funciones de alta dirección, pueden aplicar la reducción del 30% cuando su periodo de generación sea superior a dos años, sin que sea aplicable en este supuesto la teoría del vínculo, que supondría que la retribución como consejero, anual por definición, absorbiera a estas retribuciones, impidiéndoles aplicar la reducción.

Finalmente, en lo relativo a la tributación de los directivos en el IRPF, debemos realizar una breve referencia a las operaciones realizadas entre una sociedad dedicada a la prestación de servicios profesionales y los directivos que son, a su vez, socios profesionales o administradores de las mismas, operaciones que normalmente van a dar lugar a lo que se conoce como operaciones vinculadas.

La primera precisión que debemos tener en cuenta es que la calificación de una operación como vinculada resulta de lo que dispone el artículo 18.2 LIS, en el que se establece una lista cerrada, aunque amplia, de supuestos de vinculación, sin que se añada cláusula general alguna que permita cubrir otros supuestos distintos a los legalmente previstos.

La regla general que rige la valoración de las operaciones vinculadas es el valor de mercado, denominado principio de “plena competencia” en las Directrices OCDE sobre precios de transferencia o “arm’s length” por su denominación anglosajona. El apartado 1 del artículo 18 LIS, norma fundamental en la regulación de las operaciones vinculadas, así lo recoge: “Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia”. Esta misma regla es aplicable en el IRPF, según el artículo 41 LIRPF, que se remite al mencionado precepto.

En este punto, resulta relativamente frecuente encontrar sociedades en las que los medios con los que cuentan son muy reducidos y que podrían haberse asumido directamente por la persona física, sin alteración de las responsabilidades y cometidos; supuestos en los que la Administración entiende generalmente que la aportación de valor es prácticamente exclusiva de las personas físicas, valorando los servicios de la sociedad como servicios de bajo valor añadido, a los que se

atribuye una retribución mínima, del 5 al 10% de los costes propios, en consonancia con los criterios aplicables para los servicios de bajo valor añadido, según las Directrices sobre los servicios intragrupo de bajo valor añadido, elaboradas por el Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia.

Ciertamente, la jurisprudencia ha bendecido esta forma de actuar en sociedades cuyos ingresos derivan de prestaciones personalísimas de sus directivos (STS nº 830/2023, de 21/6/2023, recurso de casación núm. 7268/2021, con atribución íntegra del resultado, o STSJ de Madrid 81/2020, de 28-1-2020, rec. nº 260/2018, con aplicación del margen de servicios de bajo valor añadido). La limitación principal que existe a la aplicación de este criterio es que debemos entender por servicio personalísimo, y, en ocasiones, la jurisprudencia ha mostrado un criterio más restrictivo que el que suele aplicar la Administración, excluyendo a los servicios profesionales (STSJ Madrid nº 186/2023, de 1/3/2023, rec. núm. 968/2020).

Como punto final, debemos recordar que el apartado 6 del artículo 18 LIS establece lo que se conoce como un “puerto seguro”, de forma que los socios personas físicas profesionales podrán considerar que el valor de sus prestaciones, determinado con arreglo a dicho precepto, se ajusta al valor de mercado, siempre que cumplan con una serie de condiciones: la fundamental es la relativa a la cuantía de las retribuciones a atribuir a los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad, que no debe ser inferior al 85 por ciento del resultado previo a la deducción de tales retribuciones de la entidad; además, la retribución de los socios debe ser proporcional a su participación en la actividad y no inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad; y, especialmente destacable, que la entidad realice actividades profesionales y que cuente con los medios materiales y humanos para su ejercicio.

Como ya hemos destacado, el pago de retribuciones a directivos y administradores genera un gasto, que, como principio general, podemos afirmar que es deducible en el Impuesto sobre Sociedades para la empresa que lo satisface, siempre que se cumplan con las exigencias para la deducibilidad comunes para todos los gastos, esto es, que se haya realizado su inscripción contable (11.3 LIS), que se exista una correcta imputación temporal, conforme al criterio del devengo (11.1 LIS), y que se disponga de la adecuada justificación documental (según la exigencia general de justificación de los gastos que recoge el 106.4 LGT).

Junto a estos, también es requisito para la deducibilidad la necesidad del gasto. Aunque tradicionalmente se ha considerado que no eran necesarios los gastos que no se encontraran correlacionados con los ingresos, de acuerdo con la exigencia que contiene el artículo 15 LIS, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en varias sentencias, entre ellas, Sentencias de 30 de marzo de 2021 (rec. núm. 3454/2019), de 21 de julio de 2022 (rec. núm. 5309/2020), o de 26 de julio de 2022 (rec. núm. 5693/2020), en las que el Alto Tribunal ha sentado como principio general que el principio de correlación entre ingresos y gastos permite la deducción de gastos derivados de operaciones relacionadas con la actividad empresarial general, aun cuando no estén conectados con un ingreso u operación concretos; exceptúa, sin embargo, aquellos casos en los que el gasto asumido beneficie de forma directa o indirecta a la propiedad o a personas o entidades con una especial relación con la entidad que asume el gasto, como son directivos y administradores.

Por otro lado, la deducibilidad de las retribuciones de los administradores sufrió fuertes restricciones en actuaciones de comprobación, por

aplicación de la teoría del vínculo, cuando los estatutos no fijaban retribución para los administradores, y se percibían retribuciones, aunque se correspondieran con el ejercicio del propio cargo de administrador.

Otra vez el Tribunal Supremo, en diversas sentencias, arrancando con la Sentencia de 27 de junio de 2023, recurso de casación 6442/2021, y que ha tenido su último hito destacable con la Sentencia de 9 de mayo de 2025, recurso de casación núm. 6392/2022, ha entendido que las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad que se corresponde con el ejercicio de una actividad y cuyo importe no se ha discutido como excesivo, pese a prever los estatutos de la sociedad la gratuidad del cargo, carecer de contrato de trabajo por escrito y ser una operación vinculada.

Relacionado con el contenido de estos pronunciamientos jurisdiccionales, debemos recordar que el artículo 18.2 LIS contempla como operaciones vinculadas las realizadas con los miembros de órganos de administración, tanto de la propia sociedad como de otras entidades vinculadas, y sus familiares; sin embargo, califica como operación no vinculada, precisamente, la fijación de la retribución por el ejercicio de sus funciones de administración.

No obstante, cuando el administrador, a su vez, tenga otra relación con la entidad que permita considerar que se trata de una persona vinculada (lo más habitual es que esto ocurra cuando sea socio o familiar directo de un socio de la entidad) la fijación de la retribución del consejero o administrador será una operación vinculada. La consecuencia de ello, como ya hemos visto, es que la cuantía de la misma no puede exceder de su valor de mercado.

Una última cuestión que se examinó en la sesión fue la posible responsabilidad de los directivos por las deudas tributarias de las entidades.

La LGT regula el instituto de la responsabilidad (art. 41 LGT) como forma de garantizar la posibilidad de hacer efectiva la deuda tributaria, ante impagos del obligado principal, estableciendo en sus artículos 42-43 distintos tipos de responsabilidad, solidaria y subsidiaria, que afectan de manera especial a administradores y otros directivos.

Aunque existen otros supuestos de responsabilidad que pueden alcanzar a los administradores y directivos de una empresa, los que vamos a reseñar específicamente son los que se dirigen directamente hacia los administradores, esto es, las responsabilidades subsidiarias para administradores de personas jurídicas que hayan cometido infracciones, administradores de personas jurídicas que hayan cesado sus actividades, y administradores de las personas jurídicas que presenten reiteradamente declaraciones tributarias sin ingreso, o con ingresos parciales muy reducidos, derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse.

Todos estos supuestos son responsabilidades subsidiarias, a las que podemos denominar como de segundo nivel, pues requieren el previo fallido del obligado principal y de los responsables solidarios, si los hubiera, para la exigencia de su responsabilidad

Debemos tener presente, además, que estas responsabilidades alcanzan tanto a los administradores de hecho como de derecho. El administrador de derecho es aquel que cuenta con un nombramiento válido y, en su caso, inscrito en el correspondiente registro, que le permite asumir las funciones propias de representación de su cargo.

Administrador de hecho es todo aquél que sin este nombramiento formal realiza las funciones propias del administrador.

Presenta esta figura numerosas modalidades: desde aquellos que, sin nombramiento alguno ni título habilitante ejercen, de hecho, la administración de una persona jurídica; a otras situaciones, como el administrador con nombramiento caducado y que continua la gestión; sujetos con apoderamientos amplios (en ocasiones, más amplios que los propios poderes del administrador que les apodera) y que ejercen la administración de la persona jurídica con ese apoderamiento; personas que, aun sin un título formal de administrador ni apoderamiento, actúan frente a terceros como tales (administrador notorio).

También cabe incluir como tales a empleados de la entidad, tales como directores o personas que desarrollen puestos de alta dirección con autonomía de decisión y poder suficiente, o a socios de control, que ejercen una influencia directa sobre los administradores formales, fundamentalmente en las entidades unipersonales.

La primera de estas responsabilidades, es la de administradores de personas jurídicas que hayan cometido infracciones, que se contempla en el artículo 43.1.a LGT. Se trata de un supuesto de responsabilidad subsidiaria para los administradores de las personas jurídicas, exigiendo además de la condición de administrador, la concurrencia de dos circunstancias: que las personas jurídicas hayan cometido infracciones tributarias y que los administradores hayan incumplido sus deberes de buen administrador en relación con la comisión de dichas infracciones, es decir, que la existencia de una conducta que podamos calificar, hasta cierto punto, de negligente en el administrador, y que como consecuencia de dicha conducta se haya producido la infracción tributaria.

A nuestro juicio, la situación es radicalmente distinta en el administrador de derecho y el de hecho. Mientras que el primero tiene unas funciones determinadas, generalmente, por Ley y Estatutos, cuya dejación puede dar lugar a la comisión de la infracción, sin que sea exigible una conducta activa propia acreditada para la declaración de responsabilidad; el administrador de hecho no dispone de funciones que deba ejercer necesariamente, por lo que será exigible una prueba de su participación para la declaración de responsabilidad. En este caso, con dicha prueba de la participación, lo que será extraño es que se acuda al instituto de la responsabilidad subsidiaria, por ser más efectiva la responsabilidad solidaria para los causantes o colaboradores en la comisión de infracciones tributarias, prevista en el artículo 42.1.a LGT, condición que normalmente tendrá aquél cuya participación en la infracción se haya acreditado.

Contempla un segundo supuesto de responsabilidad de los administradores de personas jurídicas el artículo 42, apartado 1 LGT; es la letra c, que determina la condición de responsable de los administradores de personas jurídicas que hayan cesado sus actividades. Los elementos configuradores de la responsabilidad en este caso que los administradores no hayan hecho lo necesario para el pago de la deuda pendiente y el cese de actividades, limitándose las deudas a las que puede alcanzar la responsabilidad.

El último supuesto de responsabilidad al que nos referiremos es el previsto en el apartado 2 del artículo 43 LGT, para los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que presenten reiteradamente declaraciones tributarias sin ingreso, o con ingresos parciales muy reducidos, derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse.

Enfrenta este supuesto de responsabilidad una conducta elusiva específica en la fase recaudatoria, consistente en la presentación

de declaraciones correctas, con la inclusión de todos los elementos pertinentes para el cálculo de la deuda tributaria, pero sin realizar el ingreso de las cuotas resultantes de la autoliquidación.

Cuatro son los elementos que caracterizan a este supuesto nuevo de responsabilidad: la condición de administrador de hecho o de derecho del responsable, el alcance de la responsabilidad, que comprende los tributos que deben repercutirse y retenciones, la continuidad en las actividades de la persona jurídica, y la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por los conceptos a los que alcanza la responsabilidad, de forma reiterada y intención real de cumplir la obligación tributaria.



Javier Bas Soria

Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado
javiermaria.bas@correo.aeat.es

Joana Ordinas Ordinas

La fiscalidad de los directivos en España y Alemania

El tratamiento fiscal de los directivos se trata tanto en Alemania como en España de un tema complejo, especialmente ante el trasfondo de estructuras empresariales internacionales y actividades transfronterizas. El presente análisis examina los aspectos fiscales esenciales que deben considerarse en la fiscalidad de los directivos y aborda las diferencias y similitudes entre los dos ordenamientos jurídicos. Se presta especial atención a las regulaciones específicas del derecho fiscal alemán, los principios de fiscalidad internacional, así como a las cuestiones prácticas en la implementación de estas disposiciones.

En el contexto hispano-alemán, cobran especial relevancia los siguientes tres aspectos: la correcta determinación de la residencia fiscal, la calificación y la tributación de las retribuciones de administradores y altos directivos, y la identificación de posibles establecimientos permanentes derivados de actividades presenciales y digitales.

1. Concepto de directivo y objeto de análisis

En el derecho fiscal alemán y en los convenios de doble imposición (“CDI”) no existe una definición legal de directivo, siendo algunas de las características típicas de dicho cargo la responsabilidad de la gestión de personal, la facultad para adoptar decisiones y la participación en la definición de los objetivos empresariales, la estrategia, la presupuestación y la planificación empresarial. Por lo que respecta a la retribución, además de una retribución fija, los directivos suelen tener otros componentes retributivos variables (bonus en función de la consecución de objetivos acordados, facturación, participación en beneficios, etc.) y, en numerosas ocasiones, (parte de) la retribución del directivo suele estar vinculada al éxito económico de la empresa, ya sea de forma originaria, p.ej. al asumir el propio socio fundador tareas de dirección, o de forma derivativa, ofreciendo al directivo externo la posibilidad de adquirir participaciones de forma gratuita o a un precio reducido.

Teniendo en cuenta lo anterior, a continuación se expondrán principios de imposición aplicables a personas físicas con función orgánica (administradores, consejeros, miembros del consejo de vigilancia, etc.) y/o con poderes de representación general o especial (p.ej. apoderado general) en Alemania, con referencia a los mecanismos para evitar una eventual doble imposición en España y Alemania.

2. Cuestiones fiscales en la normativa interna alemana

2.1. Tributación de los rendimientos obtenidos por el directivo

2.1.1. Tipología de rendimientos

Por lo general, el salario fijo y las retribuciones variables (bonos, participaciones virtuales, etc.) tienen la consideración de **rendimientos del trabajo** (§ 19 de la Ley alemana del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, “EStG”) y están sujetos a la tarifa progresiva del impuesto sobre la renta alemán, que oscila entre el 14% y el 45%.

A diferencia de España, las indemnizaciones o compensaciones por la terminación de la relación laboral no están exentas en Alemania, sino sujetas a la tarifa progresiva del impuesto. No obstante lo anterior, el legislador entiende que dichas retribuciones, cuyo importe suele ser elevado en el caso de directivos, se derivan de una situación puntual

o excepcional, por lo que con objeto de disminuir la progresividad del impuesto permite la aplicación de la denominada “regla del quinto” (en alemán “Fünftel-Regelung”), que consiste básicamente en que dichas indemnizaciones o compensaciones se consideran percibidas en un periodo de cinco años.

Por su parte, los rendimientos derivados de participaciones (Equity Stock Option Plans - ESOP, Virtual Stock Option Plans - VSOP, etc.), tendrán la consideración de rendimiento del trabajo o de rendimiento del capital, dependiendo de la configuración y del momento del devengo (fase de adquisición, tenencia y enajenación/salida). Asimismo, bajo determinadas circunstancias pueden considerarse como „ingreso plurianual“ (si el periodo de carencia/generación es superior a 12 meses, § 34 apartado 2 n° 4 EStG) o beneficiarse de una exención hasta un importe máximo de 2.000 €/año (§ 3 n° 39 EStG).

Los **rendimientos del capital** están sujetos al impuesto sobre la renta a una tarifa fija del 25% (denominado “Abgeltungssteuer” o “Kapitalertragsteuer”) o a la tarifa progresiva del impuesto, pero con una reducción de la base imponible del 40% (denominado “Teileinkünfteverfahren”), dependiendo del encuadre del rendimiento en los §§ 17, 20 o 23 EStG.

Finalmente, los rendimientos del trabajo deben diferenciarse de los **rendimientos de actividad empresarial** (§15 EStG), obtenidos por empresas comerciales o socios de sociedades personalistas (p.ej. socio comanditario de una GmbH & Co. KG) o de los **rendimientos de trabajo autónomo** (§ 18 EStG), derivados del desempeño de una actividad profesional (médicos, dentistas, abogados, notarios, asesores fiscales, arquitectos, etc.) desarrollada de forma autónoma (p.ej. socio con participación en una sociedad profesional) o de otras actividades (p.ej. actividad como miembro del consejo de vigilancia). Dichos rendimientos están sujetos a la tarifa progresiva del impuesto de la renta (14-45%). Asimismo, los rendimientos de actividad empresarial están sujetos adicionalmente al impuesto sobre actividades económicas alemán, de conformidad con el § 2 de la Ley alemana del Impuesto sobre Actividades Económicas (“Gewerbesteuergesetz – GewStG), impuesto gestionado y recaudado por los municipios. En la mayoría de los casos, los empresarios personas físicas y los socios de sociedades personalistas pueden deducir el impuesto de actividades económicas en su totalidad (o en gran parte, si el porcentaje aplicable a la base de cálculo del impuesto sobre actividades económicas, denominado “Hebesatz”, es inferior al 400%, § 35 apartado 1 frase 1 n° 2 EStG, por lo que teniendo en cuenta la reducción del recargo de solidaridad, en realidad es posible una deducción del impuesto de actividades económicas hasta un porcentaje límite del 422%) del impuesto sobre la renta devengado (§ 35 apartado 1 EStG), de modo que el impuesto de actividades económicas por lo general no aumenta la carga tributaria, sino que más bien tiene el objetivo de repartir la recaudación del impuesto entre el Estado y los estados federados, por una parte, y los municipios, por otra parte.

Al impuesto sobre la renta arriba mencionado, deberá adicionarse un 5,5% de recargo de solidaridad y 8-9% de impuesto eclesiástico, en su caso. Dicho porcentaje se aplicará sobre el impuesto sobre la renta devengado.

Dividendos encubiertos¹

En principio, las relaciones contractuales (contrato de trabajo, contrato de prestación de servicios, etc.) entre la sociedad y sus socios deben reconocerse a efectos fiscales y, por lo general, las retribuciones acordadas aminoran el beneficio de la sociedad en calidad de gastos de explotación.

Sin embargo, si el acuerdo está total o parcialmente motivado por la relación societaria existe el riesgo de beneficios encubiertos, que no aminoran el beneficio de la sociedad (§ 8 apartado 3 frase 2 de la Ley alemana del Impuesto sobre Sociedades (Körperschaftsteuergesetz - KStG), motivo por el cual la delimitación entre remuneración adecuada del administrador y dividendos encubiertos es una cuestión de gran relevancia en la práctica.

Para determinar si las retribuciones del socio-administrador son adecuadas o si están motivadas por la relación societaria, la Administración Tributaria alemana aplica el siguiente esquema de comprobación:

1) Tipología de los componentes retributivos

Como primer paso, se analizan los componentes retributivos de forma individual y se valora si estos se corresponden con criterios de mercado o si bien están motivados por la relación societaria.

Este sería el caso p.ej. de una retribución de horas extras, pues en el caso de directivos quedan saldadas generalmente con el salario y, en consecuencia, dicha tipología de remuneración no cumpliría con criterios de mercado y se consideraría como motivada por la relación societaria.

2) Importe de los componentes retributivos remanentes

Una vez descartados todos los componentes retributivos conforme al punto anterior, se valora si los componentes retributivos remanentes son adecuados en cuanto a su importe. Esto es, si el importe de las retribuciones individuales (salario, bonus, etc.) corresponden con criterios de mercado. También se valora si la relación entre los diferentes componentes retributivos es adecuada².

3) Límite de adecuación

Como último paso, se valora si la totalidad de componentes retributivos acordados supera el denominado límite de adecuación.

Los criterios de valoración a tener en cuenta para determinar el límite de adecuación son la tipología y el alcance de la actividad, las perspectivas de rendimiento, la relación entre el salario del administrador y el beneficio total y la rentabilidad restante del patrimonio neto, así como finalmente el principio de plena competencia.

Esto es, para determinar el límite de adecuación deberá tenerse en cuenta, entre otras cosas, si el socio desarrolla otras funciones además del desempeño del cargo de administrador, si trabaja en exclusiva para la sociedad o también para otras empresas o si la administración se lleva a cabo por un solo administrador o por varios administradores, los beneficios, el sector, etc., por lo que la determinación del límite de adecuación debe analizarse según las circunstancias del caso concreto.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que una pequeña diferencia entre el límite de adecuación y las retribuciones acordadas no conlleva automáticamente la consideración de dicha diferencia como dividendo

encubierto. Según la jurisprudencia del Tribunal Federal Supremo de lo Fiscal alemán ("Bundesfinanzhof – BFH") debe partirse de la existencia de un dividendo encubierto si las retribuciones acordadas superan en un 20% el límite de adecuación³.

2.1.2. Momento de la tributación

Por lo general, los rendimientos obtenidos por el directivo tributarán en el momento del **pago** o de la obtención efectiva en el patrimonio privado a efectos fiscales (§ 19, 20 EStG) o en el **momento de la obtención** en el patrimonio empresarial (§ 15 EStG), véase § 2 apartado 2 EStG.

No obstante, para socios mayoritarios con participaciones en el patrimonio privado fiscal debe tenerse en cuenta el "**principio de recepción ficticia**"⁴, según el cual los rendimientos se consideran obtenidos cuando el contribuyente puede disponer económicamente de ellos, incluso si no se han percibido en la realidad sino, p.ej. solamente han sido contabilizados en una cuenta corriente mercantil sin que la transferencia de los fondos haya tenido lugar.

Determinadas retribuciones están sujetas a retribución en el momento de la **promesa, irrevocabilidad** (vesting, cliff, etc.); debiéndose tener en cuenta la nueva regulaciones fiscales en la Ley alemana de financiación futura ("Zukunftsfianzierungsgesetz"), tales como el aumento del importe exento para participaciones de empleados a 2000 € al año (§ 3 n.º 39 EStG) y aplazamiento de la tributación de participaciones de los empleados al momento de la transmisión, tras un plazo de 15 años o al término de la relación laboral, §19a apartado 4 EStG.

Finalmente, algunas retribuciones como p.ej. las obtenidas de la venta de participaciones tributan en el momento de la **enajenación** (especialmente revisión actual sobre la cuestión de la existencia de rendimientos del trabajo en caso de venta de participaciones empresariales con continuidad de la actividad directiva⁵).

2.1.3. Cuestiones fiscales a nivel de la empresa

2.1.3.1. Deducción de gastos de explotación

Por lo general, las retribuciones obtenidas por los directivos son deducibles en su totalidad como gastos de explotación. No obstante lo anterior, existen varias limitaciones al derecho de deducción:

- Limitaciones según el catálogo del § 4 apartado 5 EStG, como p.ej. gastos de representación (70%), gastos adicionales de manutención, desplazamientos entre el domicilio y el lugar de trabajo, doble residencia, habitación de trabajo en el domicilio, teletrabajo, multas (p.ej. por aparcar mal, exceso de velocidad)
- Gastos desproporcionados (p.ej. sentencia Lamborghini⁶)
- Limitación según el § 10 n.º 4 KStG, que establece que el 50% de las remuneraciones de los miembros del consejo de vigilancia, del consejo consultivo u otras personas encargadas de supervisar la administración de la sociedad son no deducibles.
- Limitación de la deducción en caso de dividendo encubierto (§ 8 apartado 3 frase 2 KStG) mediante incremento de los beneficios mediante adición fuera de balance de (la parte de) la remuneración motivada por la relación societaria.

¹ véase circular del Ministerio Federal de Finanzas alemán (BMF-Schreiben) de fecha 14.10.2002 IV A 2 - S 2742 - 62/02, DStR 2002, 1861

² véase los principios del BMF-Schreiben de fecha 1.2.2022 relativos a la relación del salario fijo con las remuneraciones variables (participación en beneficios)

³ véase sentencia del BFH de fecha 28.06.1989, I R 89/85, BStBl II, 854

⁴ véase sentencia FG Sachsen de 13.02.2025, 4 K 545/22

⁵ véase sentencia FG Colonia de 4.12.2024, 12 K 1271/23, DStZ 2025, 278, Revisión BFH IX R 1/25

⁶ BFH 22.10.2024, VIII R 12/21

2.2. Tributación indirecta

Los servicios prestados por un directivo están sujetos al impuesto sobre el valor añadido si los servicios de dirección se llevan a cabo en calidad de empresario (p.ej. interim manager o un consultor externo), § 1 apartado 1 n° 1 de la Ley alemana del Impuesto sobre el Valor Añadido (“Umsatzsteuergesetz – UStG”). Si el directivo es un empleado, no se devenga impuesto sobre el valor añadido por falta de la condición de empresario y el criterio de independencia.

La prestación de servicios de dirección tributa al tipo general del 19% (§ 12 apartado 1 UStG).

No obstante lo anterior, los servicios prestados por empresarios cuyo volumen de facturación no supere los 25.000 € en el ejercicio anterior o 100.000 € en el ejercicio corriente, tienen la consideración de pequeños empresarios y están exentos del impuesto sobre el valor añadido (§ 19 UStG), en tanto que no hayan renunciado a la exención (§ 9 apartado 1 UStG).

El cliente puede deducir el impuesto soportado, siempre que el servicio se utilice con finalidad empresarial y no se emplee para efectuar operaciones exentas de impuestos que excluyan la deducción del impuesto soportado y no se haya optado por la aplicación del régimen de IVA para pequeños empresarios.

Para servicios transfronterizos prestados por/a empresas de la UE con un NIF-IVA válido en el momento de devengo del impuesto sobre el valor añadido, se aplica el procedimiento de inversión del sujeto pasivo (§ 13b UStG).

2.3. Obligaciones en el marco del procedimiento tributario

Los representantes legales de personas físicas y jurídicas, así como de asociaciones de personas con capacidad jurídica y los administradores de masas patrimoniales deben cumplir con sus obligaciones fiscales. Especialmente deben velar por el pago de los impuestos de los fondos que ellos administran y la Administración Tributaria puede dirigirse a cualquiera de ellos (§ 34 apartado 1 de la Ley General Tributaria alemana, “Abgabenordnung – AO”).

Esto abarca principalmente:

- La representación en los procedimientos fiscales (firma de declaraciones de impuestos, representación en procedimientos tributarios con responsabilidad penal en caso de datos incompletos o incorrectos (§§ 369 y ss. AO))
- La responsabilidad según el § 69 en relación con el § 34 AO (administradores de hecho o de derecho) por las deudas fiscales de la empresa en caso de incumplimiento doloso o por negligencia grave de las obligaciones, es decir, por impuesto de sociedades inclusive recargo de solidaridad, impuesto de actividades económicas, impuesto sobre el valor añadido, retenciones a cuenta del impuesto de la renta de las personas físicas de los empleados, así como obligaciones tributarias accesorias (intereses, recargos por presentación extemporánea, etc).

Los principios anteriormente mencionados se aplican también en el marco de la tributación en Alemania, p.ej. a los representantes legales de sociedades limitadas españolas (S.L.), ya que, según la jurisprudencia consolidada, estas son comparables a la forma societaria de una sociedad de responsabilidad limitada alemana (“Gesellschaft mit beschränkter Haftung – GmbH”).

3. Cuestiones fiscales en el contexto internacional

3.1. Cuestiones fiscales desde el punto de vista del directivo

3.1.1. Residencia fiscal

La determinación de la residencia fiscal constituye el punto de partida para analizar la tributación internacional de directivos.

• Criterios para determinar la residencia fiscal en Alemania

Según la normativa interna alemana, por lo general el directivo está sujeto a tributación en Alemania por obligación personal si dispone de un domicilio o tiene su residencia habitual en Alemania (§ 1 apartado 1 frase 1 EStG). En la medida en que no se den ninguna de dichas circunstancias y que por lo tanto el directivo no tenga la consideración de residente fiscal en Alemania, estará sujeto a imposición en Alemania por obligación real en la medida en que reciba rendimientos de fuente alemana (§ 1 apartado 4 en conexión con el § 49 EStG).

De conformidad con el § 8 AO, una persona tiene su domicilio en el lugar donde tiene una vivienda en circunstancias que permiten suponer que la conservará y utilizará.

Por otra parte, una persona tiene su residencia habitual en el lugar donde permanece en circunstancias que indican que su estancia en ese lugar o en esa zona no es solo temporal (§ 9 AO), considerándose generalmente como residencia habitual una estancia continuada de más de seis meses y exceptuándose de lo anterior estancias exclusivamente con fines de visita, descanso, cura o similares con una duración inferior o igual a 1 año.

A diferencia de España, lo anterior se aplica independientemente del año fiscal (año natural), por lo que, en caso de estancia de varios años, la obligación tributaria y, en su caso, la obligación de declarar se extiende a dos años naturales.

• Residencia de conformidad con el convenio para evitar la doble imposición entre España y Alemania (CDI)

En caso de doble residencia, esto es, si el directivo es residente fiscal en Alemania y en España de conformidad con su respectiva normativa interna, se aplican los criterios del Art. 4 apartado 2 CDI para resolver la cuestión de la residencia fiscal, en el orden que se indica a continuación:

- Vivienda permanente; centro de intereses vitales
- Residencia habitua
- Nacionalidad
- Acuerdo entre autoridades competentes

De los criterios anteriores, el que suele plantear más problemas en la práctica es la determinación del denominado **centro de intereses vitales**. Para determinar el mismo, se efectúa una evaluación global de las relaciones personales y económicas del contribuyente, que debe realizarse de forma individualizada de cada caso.

Por lo que respecta a las relaciones personales, se tienen en cuenta las relaciones familiares y sociales; el arraigo político, cultural y de otro tipo; el equipamiento y tamaño de la vivienda, así como actividades privadas, afiliaciones a partidos y asociaciones, lugar de las revisiones médicas rutinarias, etc.

En cuanto a las relaciones económicas, se tienen en cuenta los ingresos (p.ej. de actividad por cuenta ajena, intención de regresar en caso de desplazamientos temporales) y el patrimonio (bienes inmuebles y

otros activos, p.ej. participaciones en sociedades, saldos bancarios, vehículos, etc.) del directivo.

3.1.2 Reparto de las potestades tributarias según las normas del CDI

• Rendimientos del trabajo (Art. 14 CDI)

Por lo general, los rendimientos de trabajo tributan en el **lugar de realización del empleo**, estableciendo el art. 14 apartado 1 CDI que los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares solamente pueden someterse a imposición en el Estado de residencia, a no ser que el empleo se realice en el otro Estado.

En el caso de indemnizaciones por despido con motivo de la extinción de una relación laboral, Alemania solo conserva el derecho de someterlas a tributación tras el cambio de residencia a otro Estado contratante si estas se consideran remuneración adicional por una actividad anterior desarrollada en Alemania (superposición de la presunción interna del § 50d apartado 12 EStG en caso de diferente regulación mediante convenio, jurisprudencia consolidada⁷).

No obstante lo anterior, el directivo tributará excepcionalmente en el Estado de residencia y no en el Estado en el que se realice el empleo, si se cumplen los criterios de la denominada “**regla de los 183 días**” (Art. 14 apartado 2 CDI), esto es: si (i) la permanencia en el otro Estado es inferior a 183 días en un periodo de 12 meses, (ii) el empleador o bien empleador „económico“ no es residente en el otro Estado y (iii) las retribuciones no se soportan por un establecimiento permanente del empleador en el otro Estado.

Para acreditar los días de estancia en el país de residencia y en el país de trabajo es recomendable disponer de un calendario de viaje (“Travel Calendar”) y de pruebas de soporte (billetes de viaje, protocolos de reuniones de trabajo, tickets de compra en los países correspondientes, etc.)

• Retribuciones de miembros del consejo de administración (Art. 15 CDI)

Las retribuciones de los miembros del consejo de administración pueden someterse a imposición tanto en el país de residencia del contribuyente como en el Estado de residencia de la sociedad.

Mientras que España se rige por el sistema monista, según el cual el consejo de administración de una sociedad de capital desempeña tanto tareas de gestión, dirección y administración como tareas de supervisión o consejo de control, Alemania se rige por el sistema dualista, dividiéndose la administración en un órgano de dirección y otro órgano de supervisión o consejo de control.

Por lo tanto, de la presente disposición puede derivarse bajo determinadas circunstancias un conflicto de calificación de las retribuciones. Alemania considera p.ej. que las retribuciones de los consejeros delegados deben encuadrarse en el art. 14 CDI, mientras que las retribuciones de los demás miembros del consejo de administración deben encuadrarse en el art. 15 CDI. España, siguiendo el tenor literal del art. 15 CDI, considera que los rendimientos percibidos por todos los miembros del consejo de administración (también por los consejeros delegados) deben encuadrarse en el art. 15 CDI⁸.

En caso de un conflicto de calificación relativo a la remuneración de un residente de Alemania, el art. 22 apartado 2 letra e) inciso i) CDI

contiene mecanismos especiales para evitar una doble imposición.

• Retribuciones de directivos autónomos (Art. 7 CDI)

Las ganancias se someten a imposición en el Estado de residencia de la empresa (o del profesional, art. 3 apartado 1 letra i) CDI), salvo que la actividad se ejerza en el otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente situado en dicho Estado.

La determinación de la sede de dirección efectiva (art. 4 apartado 3 CDI) plantea muchos problemas en la práctica en el caso de “empresas unipersonales⁹”, cuestión muy controvertida en la doctrina.

• Dividendos (Art. 10 CDI)

Los dividendos pueden someterse a imposición tanto en el país de residencia del contribuyente como en el país de residencia de la sociedad pagadora (país de la fuente) (la imposición en el país de origen se limita generalmente al 15 %).

3.1.3. Eliminación de la doble imposición de conformidad con el CDI (Art. 22 CDI)

En la medida en que ambos Estados tengan potestad para gravar los rendimientos del directivo de conformidad con la normativa interna y el CDI, la situación de doble imposición se resolverá según lo dispuesto en el art. 22 CDI.

• Alemania como país de la residencia (Art. 22 apartado 2 CDI)

Por lo general, Alemania aplica el método de la **exención con reserva de progresividad** si se acredita la tributación efectiva en el estado de la fuente, en caso contrario, se aplica subsidiariamente el método de deducción para evitar una doble no tributación.

Para determinados tipos de rendimientos (p.ej. retribuciones de consejeros, dividendos, rendimientos procedentes de inmuebles) se aplica el método de la deducción.

Por lo que respecta a la progresividad, el art. 22 apartado 2 letra d) CDI dispone „sin embargo, para la determinación del tipo impositivo, la República Federal de Alemania se reserva el derecho a tomar en consideración los elementos de renta y de patrimonio que, en virtud de lo dispuesto en el presente Convenio, estén exentos del impuesto alemán.“ De conformidad con la normativa alemana, se aplicará un „tipo impositivo especial“ sobre los ingresos sujetos a imposición en Alemania (§ 32b apartado 1 frase 1 n° 2 EStG).

• España como país de la residencia (Art. 22 apartado 1 CDI)

En España, la doble imposición se evitará mediante las disposiciones de su legislación interna o en aplicación del método de la deducción conforme al CDI.

Bajo determinadas circunstancias, puede aplicarse el método de la exención de los rendimientos del trabajo hasta un importe de 60.000 €/anuales de conformidad con el art. 7p LIRPF.

• „Lex Beckham“ y CDI

Debe tenerse en cuenta que el CDI no se aplica a obligados tributarios acogidos al régimen fiscal „Lex Beckham“ (art. 93 LIRPF) y, por lo tanto:

- No obtienen un certificado de residencia fiscal a los efectos del CDI
- No hay limitación del derecho de imposición alemán en virtud del CDI, es decir, no hay exención y la deducción solo es posible de acuerdo con las respectivas disposiciones nacionales.

⁷ véase reciente sentencia del BFH de 20.03.2025, VI R 24/22.

⁸ véase Behrenz, Wassermeyer, DBA Spanien, Art. 14 Rn. 5-8

⁹ véase actualmente sentencia del FG Hessen de 12.03.2025 - 8 K 1328/21

- Bajo determinadas circunstancias, esto resulta en una situación de doble imposición efectiva (p.ej. el impuesto español sobre la actividad ejercida en Alemania como administrador de una S.L. española no puede deducirse del impuesto sobre la renta alemán por falta de “ingresos de fuente extranjera” en el sentido del § 34 apartado 5 EStG

3.2. Cuestiones fiscales desde el punto de vista de la empresa

• Deducción de gastos

A nivel de la empresa, los gastos de los directivos por el desempeño de su actividad en el otro Estado contratante son generalmente deducibles, no obstante, deberán tenerse en cuenta a efectos fiscales los requisitos de precios de transferencia y el cumplimiento de la normativa interna alemana (p.ej. la cesión de trabajadores en Alemania sin permiso para la cesión de trabajadores en Alemania puede conllevar dividendos encubiertos en Alemania¹⁰).

Asimismo, el § 90 apartado 2 AO establece un deber de cooperación reforzada en supuestos con transcendencia transnacional, por lo que es recomendable documentar debidamente las operaciones con objeto de evitar consecuencias fiscales negativas en Alemania.

Si el directivo desempeña sus funciones en Alemania (también) para un empleador alemán, deberá certificarse al directivo en qué medida los costes salariales han sido soportados o se han refacturado al empleador alemán¹¹.

• Traslado de la sede de dirección efectiva

La movilidad de directivos puede conllevar un traslado de la sede de dirección efectiva de la empresa española a Alemania, en la medida en que el centro de la dirección de negocios (§ 10 AO, art. 4 apartado 3 CDI) pase a estar localizado en Alemania.

Según la jurisprudencia del BFH, el centro de la dirección de negocios es el lugar en el que se forja la voluntad determinante para la dirección y se ordenan las medidas para la gestión empresarial de cierta importancia¹².

Para evitar un traslado de la sede de la dirección efectiva a Alemania, es clave disponer de personas con poderes y facultades de gestión del día a día de la empresa en España, así como regular con detalle las funciones desempeñadas por el directivo durante su estancia en Alemania, además de documentar reuniones y tomas de decisiones importantes por parte del directivo durante su estancia en España.

Además de una tributación de los rendimientos empresariales en el otro Estado contratante, un traslado de la sede de dirección efectiva puede conllevar una aparición y gravamen de plusvalías latentes y/o una imposición de salida, por lo que deberá analizarse esta cuestión con detalle.

• Establecimiento permanente de dirección

La presencia del directivo en Alemania puede implicar asimismo la existencia de un establecimiento permanente de dirección (§ 12 n° 1 AO, art. 5 apartado 2 letra a CDI), por el ejercicio habitual de poderes o la celebración de contratos en el otro Estado contratante (p.ej. mediante el desempeño de funciones en la modalidad de teletrabajo desde Alemania).

A este respecto, deberá tenerse en cuenta la actualización de la OECD relativa al Convenio y el Comentario Modelo de la OECD (última

actualización: 18 de noviembre de 2025), con las que se pretende precisar bajo qué determinadas circunstancias el ejercicio de la actividad en teletrabajo desde el otro Estado contratante tiene la consideración de “lugar fijo de negocios”.

• Retenciones de IRPF

En la medida en que el directivo desempeñe su trabajo en Alemania para una empresa con sede, sede de dirección, establecimiento permanente en Alemania o bien en los supuestos de desplazamiento internacional de trabajadores para el desempeño del trabajo para un empleador económico alemán, existe deber de practicar y declarar retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta del directivo en Alemania (§ 38 apartado 1 EStG) desde el primer día sin que sea aplicable la cláusula de los 183 días del CDI.

Si el directivo dispone de un NIF alemán, en alemán “Steueridentifikationsnummer” (comparable al “NIE” en España), la retención se calculará teniendo en cuenta la categoría de retención I; en caso contrario, la retención se practicará en aplicación de la categoría de retención VI (§ 39c apartado 1 frase 1 EStG), lo que implica un tipo de retención considerablemente superior¹³.

5. Conclusión

El tratamiento fiscal de los directivos en el contexto hispano-alemán requiere un análisis exhaustivo tanto de las disposiciones fiscales internas de ambos países como de las regulaciones convencionales. La complejidad surge de la multitud de tipos de rendimientos a considerar, los diferentes momentos de tributación, así como la necesidad de armonizar las regulaciones nacionales con los principios de fiscalidad internacional.

Los desafíos particulares incluyen la delimitación entre remuneración adecuada y dividendos encubiertos, el tratamiento fiscal de las participaciones de directivos, así como la determinación de la residencia y el reparto de la potestad tributaria en el contexto internacional. La implementación práctica requiere, por lo tanto, una planificación y documentación cuidadosas para minimizar los riesgos fiscales y garantizar una planificación fiscal óptima.

El desarrollo continuo de la jurisprudencia y la legislación, especialmente en el ámbito de las participaciones de empleados y la fiscalidad internacional, exige de los participantes una actualización constante de sus conocimientos y, en su caso, una adaptación de sus estructuras a las condiciones del otro país. Solo así puede garantizarse un tratamiento fiscal legalmente seguro y económicamente óptimo de los directivos en el contexto hispano-alemán.



Joana Ordinas Ordinas

Abogada & Rechtsanwältin
Dr. Kleeberg & Partner GmbH
WPG/StBG, München
joana.ordinasordinas@crowe-kleeberg.de

10 véase sentencia FG Düsseldorf de 07.06.2023, 7 K 311/21 K, G

11 véase BMF-Schreiben de fecha 19.12.2025, IV B 2 – S 1300/00510/012/002

12 véase sentencia BFH 03.07.1997, IV R 58/95, BStBl 1998 II S. 86

13 véase rel. cuestiones actuales relativas a la responsabilidad fiscal del órgano de administración de una empresa alemana en caso de aplicación incorrecta de la clase fiscal, FG Niedersachsen de 16.04.2025, 9 K 155/22, Revisión BFH - VI R VIII/25

Rafael A. López Parada

Aspectos laborales de los directivos en España: Perspectiva histórica y situación actual

La presente ponencia fue presentada en la Jornada Anual de la Asociación Hispano-Alemana de Juristas (Deutsch-Spanische Juristenvereinigung e.V.) celebrada el 15 de noviembre de 2025 en Colonia (Köln), cuyo tema fueron los aspectos laborales y fiscalidad de los directivos en España y Alemania (arbeits- und steuerrechtliche Fragen zu Führungskräften in Deutschland und Spanien).

1. Tipología del personal directivo desde un punto de vista jurídico

No existe en España un estatuto jurídico único del personal directivo de las empresas. Hasta el Estatuto de los Trabajadores de 1980 la dirección de las empresas correspondía a sus órganos de administración y era el Derecho Mercantil el que regulaba a su personal directivo. Los litigios de los titulares de los órganos de administración y sus empresas se dilucidaban en el orden jurisdiccional civil.

Por debajo de los órganos de administración se encontraría el resto de los trabajadores, sin perjuicio de que algunos de ellos, pese a su condición laboral, asumiese funciones de mando en la empresa. Pero esa posibilidad tenía un límite, porque la Ley de Contrato de Trabajo de 1944 excluía expresamente de su ámbito de aplicación en su artículo 7 a “las personas que desempeñen en las empresas las funciones de alta dirección, alto gobierno o alto consejo, características de los siguientes cargos: Director general, Director o Gerente de la empresa, Subdirector general, Inspector general, Secretario general y excluidos en las correspondientes reglamentaciones de trabajo”. Por tanto cuando se llegaba hasta ese punto desaparecía la relación laboral y entrábamos en el terreno del Derecho Mercantil.

Quienes ocupaban este tipo de puestos de alta dirección quedaban fuera del ámbito del contrato de trabajo y no eran considerados trabajadores por cuenta ajena, con lo cual quedaban fuera también del ámbito competencial de la jurisdicción del trabajo. La Sala de lo Social del Tribunal Supremo precisó (sentencias de 30 de septiembre de 1946 , 30 de abril de 1953, 25 de noviembre de 1954 ó 14 de marzo de 1956) que lo relevante para determinar la exclusión del contrato de trabajo no era el cargo sino la función y que el artículo 7 de la Ley de Contrato de Trabajo no tenía carácter limitativo sino enunciativo, de manera que sería indiferente el nombre atribuido al cargo ocupado por la persona, debiendo atenderse a sus funciones y posición dentro de la empresa en cada caso concreto. Lo esencial era determinar si obraba con entera independencia y autoridad, tenía elevadas funciones por la amplitud de las facultades conferidas y sus poderes eran extensos. La definición por tanto estaba reservada a los gerentes, directores generales y figuras análogas, pero siempre que su situación real se correspondiese con esa definición.

La exclusión del ámbito de la Ley de Contrato de Trabajo afectaba no solamente a quienes desempeñaban funciones directivas como titulares de los órganos de administración de las sociedades mercantiles, sino a cualquier otra persona que lo hiciera bajo cualquier otra figura o denominación, siempre y cuando las funciones que realizase tuvieran la amplitud y alcance definido por la jurisprudencia.

Esta situación cambió con el Estatuto de los Trabajadores de 1980. En el

ET el legislador optó por integrar dentro del contrato de trabajo a distintas figuras que habían quedado fuera de la legislación laboral franquista, como el personal de alta dirección, los representantes de comercio, los deportistas profesionales e incluso los presos que desarrollan trabajos penitenciarios. El Estatuto de 1980 calificó a este tipo de relaciones como laborales, pero no las incluyó dentro de su ámbito de aplicación, sino que encomendó al Gobierno que dictara normas específicas para ellas (art 2 ET). Por tanto estamos ante contratos de trabajo, pero no ante contratos de trabajo ordinarios regulados por el Estatuto de los Trabajadores, sino ante “relaciones laborales especiales” reguladas cada una de ellas por sus propias normas específicas.

Este es el caso del personal laboral de alta dirección, contemplado expresamente como relación laboral especial en el art 2 ET. Se considera relación laboral de carácter especial “la del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c)”. Unos años después de la aprobación del Estatuto de los Trabajadores de 1980, el Gobierno aprobó el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que reguló esta relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección.

Hay que retener dos ideas.

La primera es que el ámbito de la nueva relación laboral de alta dirección que se introdujo en 1985 integró a los directivos que estaban excluidos de la Ley de Contrato de Trabajo y cuyas funciones directivas no derivaban de un nombramiento orgánico dentro de la sociedad mercantil como administradores o miembros del consejo de administración. Por tanto la diferencia entre una relación laboral ordinaria y una relación laboral especial de alta dirección seguía rigiéndose por los mismos criterios que ya venían aplicándose con anterioridad para excluir a los segundos del ámbito de la Ley de Contrato de Trabajo de 1944. Se trata por tanto de comprobar las funciones del directivo y su posición dentro de la empresa para ver si tiene absoluta independencia y autoridad y poderes de suficiente extensión. El criterio que anteriormente se utilizaba para delimitar el ámbito de aplicación de la legislación laboral, basado en la libertad de acción del directivo y la amplitud y generalidad de sus poderes, pasó a utilizarse para diferenciar la relación laboral especial de alta dirección de la relación laboral ordinaria.

La segunda idea es que quedaron fuera de la relación laboral los administradores y miembros de los órganos de dirección de las sociedades mercantiles, es decir, aquellas personas que desempeñan funciones directivas en la empresa en virtud de su posición orgánica dentro de las mismas. Por tanto ahora se hace necesario diferenciar el contrato laboral de alta dirección no solamente respecto del contrato laboral ordinario, sino también de los altos cargos mercantiles de las sociedades. El criterio de diferenciación que vino a establecer la jurisprudencia se resume en la llamada “doctrina del vínculo”, que después veremos.

1.El esquema de 1985 sigue hoy vigente en lo esencial. Por tanto en el Derecho español las personas con funciones directivas en las empresas se clasifican en tres tipos distintos, según el vínculo jurídico que tengan con la sociedad mercantil capitalista: 1. Administradores y miembros de consejos de administración, con vínculo mercantil, regulado por la Ley de Sociedades de Capital.

2. Directivos con relación laboral especial de alta dirección, sujetos al Real Decreto 1382/1985.

3. Personas con contrato laboral ordinario que ocupan puestos directivos subordinados a los anteriores y que no cumplen los requisitos para ser considerados de alta dirección.

Esta triple división es aplicable en las sociedades de capital, pero si se trata de otro tipo de sociedades mercantiles, sociedades civiles, sociedades cooperativas, fundaciones, etc., no existirán administradores y cargos mercantiles como en una sociedad mercantil. Sin embargo, en cada uno de esos otros entes existen sus propias figuras titulares de los órganos de dirección. También, al lado de los directivos "orgánicos", puede haber personas con relación laboral especial de alta dirección y también personas con funciones directivas con relación laboral ordinaria, como ocurriría en una sociedad mercantil.

Por otra parte, nos encontramos con las Administraciones Públicas y las empresas y demás entes que forman el sector público. En el caso de las Administraciones nos encontramos necesariamente a los titulares de los cargos políticos y de los puestos de confianza de naturaleza política, que tendrán una vinculación con la Administración de carácter político o administrativo. Por otra parte existirán los puestos de naturaleza directiva reservados a altos funcionarios. ¿Cabe en el ámbito de las Administraciones y del sector público la existencia de contratados laborales de alta dirección?. El legislador español ha dictado una regulación especial del personal directivo de las Administraciones y del sector público que no admite la existencia de contratados laborales de alta dirección en las Administraciones, pero sí los admite dentro del personal directivo del sector público institucional y empresarial, aunque con unas características notablemente diferentes a las del personal de alta dirección de los entes privados.

2. Los administradores de las sociedades mercantiles de capital

El artículo 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores excluye de su ámbito de aplicación y de la legislación laboral la actividad que se limite exclusivamente al desempeño del cargo de consejero o miembro de órganos de administración. Para que se produzca esa exclusión es necesario:

- A) Que exista un nombramiento formal como administrador o miembro del órgano de la administración de la sociedad de capital conforme a la Ley de Sociedades de Capital (LSC). El actual texto refundido de esa Ley se aprobó por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. Su artículo 210 admite distintas fórmulas organizativas, como administradores únicos, solidarios, mancomunados o un consejo de administración. Los acuerdos sobre la forma de administrar la sociedad deben aparecer en los estatutos sociales o en todo caso formalizarse en escritura pública e inscribirse en el registro mercantil.
- B) En el caso de los consejeros delegados no basta con el nombramiento, sino que es obligatorio celebrar un contrato entre el consejero y la sociedad. El art 210.2 LSC dice que si en una sociedad anónima existen tres o más administradores estos constituyen un consejo de administración. El art 249 permite que el consejo de administración designe entre sus miembros consejeros delegados o delegue en ellos facultades. El art 249, a partir de la Ley 31/2014, dice que es necesario que se celebre un contrato entre el consejero delegado y la sociedad, contrato que debe ser aprobado por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros. En ese contrato se deben detallar los conceptos retributivos, incluyendo las primas de seguro o contribuciones a

sistemas de ahorro, así como la indemnización que pueda pactarse por cese anticipado en sus funciones. El consejero delegado no puede percibir retribuciones que no estén previstas en ese contrato. Tras la Ley 31/2014 hubo quien interpretó que ese contrato debía ser laboral de alta dirección, pero la opinión mayoritaria es que se trata de un contrato mercantil, puesto que la condición del consejero delegado de miembro del órgano de administración de la sociedad impide que simultáneamente tenga un contrato laboral de alta dirección, conforme a la doctrina del vínculo que luego veremos.

- C) Que la actividad del administrador se limite al ejercicio de sus funciones como tal. Esto plantea problemas complejos de calificación cuando el administrador, además de sus funciones directivas, ejerce otras distintas de carácter productivo, que es algo frecuente en las pequeñas empresas familiares. Volveremos después también sobre este problema.

El nombramiento de los administradores corresponde a la junta de socios, pero requiere de la aceptación por parte de los nombrados. El nombramiento surte efecto desde su aceptación (art. 214 LSC), pero debe ser inscrito en el registro mercantil en el plazo de diez días para que surta efectos frente a terceros (art 215 LSC).

Se plantea un problema especial en el caso de los administradores que son personas jurídicas. El art 212 bis LSC permite que sea nombrado administrador una persona jurídica, aunque el art 529 bis 1 excluye a las sociedades cotizadas, cuyo consejo de administración solamente puede estar compuesto por personas físicas. Cuando sea administrador una persona jurídica es necesario que ésta designe a una sola persona natural para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo, designación que debe inscribirse en el registro mercantil. Si decide revocar esa designación la revocación no produce efectos hasta que se nombra a la persona que lo sustituya. El problema, que dejo aquí apuntado, es qué tipo de relación jurídica tiene la persona física que representa a la persona jurídica que es administradora. La ley no dice nada al respecto. ¿Estamos ante un contrato de trabajo, al menos si es retribuido? ¿O es una figura regida exclusivamente por el Derecho Mercantil? ¿Se le aplican las normas de Seguridad Social propias de los administradores?

Paréntesis: la presencia equilibrada de mujeres y hombres.

Debemos reseñar que el 30 de junio de 2027 (30 de junio de 2026 para las sociedades del IBEX-35) entrará en vigor lo dispuesto en el artículo 529 bis LSC (introducido por la Ley 31/2014 y reformado por la Ley Orgánica 2/2024) que obliga a que el consejo de administración de las **sociedades cotizadas** tenga una composición que asegure la presencia, como mínimo, de un **cuarenta por ciento de personas del sexo menos representado**. La disposición adicional séptima LSC remite al título IX de la Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión (LMV). El art. 292.1.c LMV tipifica como infracción de las sociedades el incumplimiento del art 529 bis LSC. La competencia para la inspección y supervisión de esa obligación corresponde a la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Si la sociedad cotizada no cumple con dicho porcentaje, sea de forma inicial o sobrevenida, debe ajustar los procesos de selección de las personas candidatas a ser miembros de los consejos de administración. Una vez finalizado el proceso de selección, el artículo bis LSC prevé en su número 7 una solución que sin duda va a ser fuente de conflictos: La persona candidata no seleccionada, si pertenece al sexo menos representado en el consejo de administración, puede reclamar judicialmente contra la sociedad y si demuestra que posee

una capacitación igual a la de la persona seleccionada, entonces se presume que la decisión final del proceso selectivo ha sido discriminatoria, de manera que corresponde a la sociedad la aportación de una justificación objetiva y razonable, suficientemente probada, de la selección realizada y del cumplimiento de los requisitos establecidos. No establece la ley cuáles son los derechos en tal caso de la persona no seleccionada: ¿solamente una indemnización por discriminación o puede obtener su nombramiento como miembro del consejo de administración por sentencia judicial?.

Llama la atención que la selección de los miembros de los consejos de administración de las sociedades cotizadas pase a regirse de forma obligatoria por un procedimiento de valoración de méritos, al menos cuando el consejo de administración no cumpla con la composición por sexos mínima prescrita por la ley y no la subsane mediante un nombramiento directo de la junta. Así si la sociedad cotizada, ante el incumplimiento, decide someterse a un proceso selectivo, puede ocurrir que ello no conduzca a una situación de cumplimiento de la distribución por sexos prescrita legalmente. Si la sociedad cotizada acredita que la persona seleccionada tenía más méritos que las demás o que existen otros motivos que justifican de forma razonable y objetiva la selección, resultará que el consejo de administración seguirá sin cumplir la norma sobre distribución por sexos y lo hará conforme a la legalidad.

La obligación de paridad en la dirección de las sociedades cotizadas se extiende también a la “alta dirección” (art 529 bis 8), pero en términos menos estrictos, porque lo que dice la Ley es que la sociedad debe “velar” para que la alta dirección tenga una composición que asegure la presencia, como mínimo, de un cuarenta por ciento de personas del sexo menos representado. En la memoria anual de la sociedad debe hacerse referencia al cumplimiento de este requisito y si no se cumple entonces en la memoria deben explicarse los motivos y las medidas adoptadas para alcanzar ese porcentaje mínimo en los próximos ejercicios.

Las retribuciones de los administradores.

El cargo de administrador social es gratuito si los estatutos sociales no disponen otra cosa. Si los estatutos prevén que sea remunerado entonces deben regular también cuál sea el sistema de remuneración, incluyendo el tipo de conceptos que el administrador puede percibir. La LSC obliga a que el importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores sea aprobado por la junta general, dejando que sean los administradores, si son varios, los que adopten un acuerdo decidiendo cómo se reparte.

La LSC dice que la remuneración de los administradores debe guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad y su situación económica (art. 217 LSC). Lejos de tratarse de una mera expresión de deseo inconcreta, la cuestión de la cuantía de la remuneración de los administradores ha dado lugar a un número importante de litigios judiciales, de manera que la Sala Primera (Civil) del Tribunal Supremo ha fijado algunos criterios, con algunas sentencias recientes relevantes.

Así la STS (civil) de 7 de febrero de 2025 (rec. 4535/2020) vino a decir que en principio, la junta de socios es soberana para fijar el montante de la remuneración. No obstante existe la posibilidad de que por vía judicial se revise la remuneración si alguna parte con interés legítimo (especialmente algún socio minoritario) impugna los acuerdos sociales por lesión del interés social. En ese caso la función judicial es el control del abuso y la pérdida de la finalidad de la remuneración. Esta debe ser la retribución de la función desempeñada, con la carga de

responsabilidad que lleva consigo, función que siempre debe estar orientada a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad. Debe existir una proporcionalidad razonable entre la remuneración y la importancia de la sociedad y su situación económica en cada momento, así como los estándares de mercado de empresas comparables, si existen.

Por su parte la STS (civil) de 16 de julio de 2025 (rec. 4101/2020) aborda el problema de las indemnizaciones por cese de estos cargos orgánicos de las sociedades mercantiles. El Tribunal Supremo reitera que la ley ha dejado un margen amplio a los socios para la concreción en los estatutos de la retribución de los administradores y por ello el derecho a la remuneración surge cuando se cumplen los presupuestos previstos en los estatutos. En el caso de la indemnización por cese de un consejero con funciones ejecutivas, dado que los estatutos preveían que el derecho nacería si quien tenía la condición de consejero con funciones ejecutivas fuese cesado sin que el cese fuera debido a un incumplimiento que le fuese imputable, el órgano judicial tenía como función primera y esencial comprobar si se cumplían los requisitos previstos en los estatutos sociales.

No hay que olvidar tampoco que existen normas sobre la administración social y sobre políticas de remuneración obligatorias para:

-Sociedades cotizadas (arts 529 sexdecies y ss LSC). Debe destacarse que se prevé que los miembros del consejo de administración sean remunerados sin necesidad de que desempeñen de hecho con habitualidad y dedicación funciones ejecutivas, más allá de su asistencia a las reuniones del órgano al que pertenecen. Y por ello precisa que los miembros del consejo de administración que desempeñen además funciones ejecutivas perciban una remuneración adicional. Todo ello debe precisarse en la política de remuneraciones de la sociedad.

-Entidades de crédito. Como consecuencia de la crisis financiera de 2008 la legislación europea se preocupó de establecer límites y criterios sobre lo que puede considerarse remuneración adecuada de los cargos mercantiles de las entidades de crédito. Hemos de remitirnos a los artículos 74 y 75 de la Directiva 2013/36/UE, desarrollados por Directrices de la European Banking Authority sobre políticas de remuneración adecuada (EBA/GL/2021/04). El legislador español ha desarrollado esta cuestión en los artículos 32 a 36 de la Ley 10/2014, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades de crédito y circulares del Banco de España. Las limitaciones establecidas pueden llevar a que se imponga a un directivo la pérdida de retribuciones pactadas, entendidas en sentido amplio, lo que incluye tanto bonus, stock options, indemnizaciones o complementos de pensiones tras la jubilación. Este tipo de límites no solamente se aplican a los cargos “orgánicos” de la entidad de crédito, miembros de sus órganos de administración, sino en general a los “altos directivos”, concepto que puede incluir tanto a contratados laborales de alta dirección e incluso a contratados laborales ordinarios con funciones directivas que no lleguen a incluirse en el concepto de “alta dirección”. Un ejemplo de la aplicación en el orden laboral de este tipo de límites retributivos en las entidades de crédito se puede ver en la sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 24 de septiembre de 2020 (rec 408/2020).

-Empresas de servicios de inversión. La política retributiva y sus límites se regulan en los artículos 189, 189 bis y 189 ter de la Ley del Mercado de Valores (texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre). El control de la política retributiva de estas entidades corresponde a la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV).

3. Compatibilidad de los puestos orgánicos de los administradores de las sociedades de capital con la existencia simultánea de un contrato de trabajo ordinario.

El artículo 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores excluye de su ámbito de aplicación y de la legislación laboral la actividad que se limite, “pura y simplemente al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de órganos de administración y siempre que su actividad en la empresa solo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo”. La consecuencia lógica de esta regulación es que en aquellos casos en los que el administrador de la sociedad no se limite a desarrollar las funciones inherentes a su cargo mercantil, sino que además desarrolle otro tipo de funciones ordinarias, su relación no queda excluida de la aplicación de la legislación laboral.

Entre las sociedades mercantiles capitalistas existen las de gran tamaño e importancia económica, en las que no es habitual que el titular orgánico de un cargo de administrador o miembro del consejo de administración desempeñe al mismo tiempo funciones puramente laborales ordinarias, pero en el caso de las sociedades limitadas muchas de ellas son empresas familiares. En ese contexto no es infrecuente que una persona pueda ser administradora o miembro del órgano de administración y al mismo tiempo desarrollar un trabajo común para la sociedad, por ejemplo como administrativo, mecánico, camarero, peluquero, etc..

Cuando el titular de un cargo orgánico desempeña además de las funciones directivas propias del mismo otro tipo de funciones ordinarias para la sociedad, esas funciones no quedan cubiertas por el cargo mercantil y por tanto pueden estar basadas en la existencia simultánea de un contrato de trabajo, de una relación laboral ordinaria.

Ya veremos que en el caso de los socios con una participación significativa en la empresa que al mismo tiempo trabajan en la misma la legislación española aplica una especie de “levantamiento del velo” y excluye la existencia de relación laboral, reconduciendo la situación al trabajo autónomo. Pero si estamos ante un administrador que no sea socio o que tenga una participación muy minoritaria en el capital social, entonces es perfectamente posible que existan simultáneamente dos relaciones jurídicas:

- Una relación orgánica de naturaleza mercantil como administrador de la sociedad;
- Una relación laboral ordinaria en virtud de un contrato de trabajo.

Las sentencias de la Sala Primera (civil) del Tribunal Supremo de 29 de mayo de 2008, rec. 322/2002 y de 18 de junio de 2013, rec. 365/2011, nos dicen que para que el administrador pueda percibir de la sociedad una retribución por actuaciones realizadas en virtud de un contrato, estando prevista estatutariamente la gratuidad del cargo, es necesario un elemento objetivo de distinción entre actividades debidas por una y otra causa, que ha de ser preciso y cierto, sin que pueda consistir en la realización de actividades imprecisas situadas en el ámbito de actuaciones de gestión, administración y representación de la sociedad. En realidad, esa obligación de separación precisa de las funciones propias de cada relación jurídica es aplicable en cualquier caso, incluso si el puesto de administrador está previsto como retribuido.

Un problema habitual en estos casos es diferenciar qué parte de la retribución que percibe esa persona de la sociedad deriva de su puesto orgánico de dirección y qué parte deriva del contrato de trabajo y tiene naturaleza salarial. Recordemos que las funciones orgánicas como

administrador solamente se pueden considerar retribuidas si está expresamente establecido, por lo que si tienen carácter gratuito estará claro que todos sus ingresos tendrán naturaleza salarial y derivan de su contrato de trabajo. Si por el contrario la posición de administrador es retribuida, entonces será preciso delimitar esa retribución de la parte recibida como salario por el contrato laboral.

No debemos olvidar que la prestación de servicios laborales no puede ser retribuida por debajo del salario mínimo interprofesional y, si existe, por debajo de lo establecido en el convenio colectivo, en proporción a la jornada si se trata de un trabajo a tiempo parcial. La retribución como administrador no puede compensarse con la retribución por las funciones laborales.

La existencia simultánea de dos relaciones jurídicas lleva además a la doble competencia jurisdiccional, de manera que los conflictos que se susciten por su condición de cargo orgánico de administración irán al orden civil y los conflictos que surjan en el desempeño laboral quedarán residenciados en el orden social.

La casuística es variada y las soluciones no son siempre claras si la sociedad y el interesado no se han preocupado de delimitar claramente las dos relaciones jurídicas.

En todo caso la legislación mercantil (y también la tributaria, que no es objeto de este estudio) se ha preocupado de establecer cautelas en relación con la contratación laboral de los administradores y la fijación de sus salarios. La finalidad es evitar que la retribución del administrador pueda situarse por encima de los límites previstos en los estatutos (o de la necesaria proporcionalidad que exige la ley) utilizando para ello un contrato laboral complementario que no esté suficientemente justificado.

Así el art 220 LSC dice que en la sociedad de responsabilidad limitada el establecimiento o la modificación de cualquier clase de relaciones de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de sus administradores requerirá acuerdo de la junta general.

Por su parte, el artículo 226 LSC establece unos criterios generales. Comienza por proclamar como un principio básico que el ámbito de las decisiones estratégicas y de negocio está sujeto a la discrecionalidad empresarial. Por ello el estándar de diligencia de un ordenado empresario se entiende cumplido cuando el administrador haya actuado de buena fe, sin interés personal en el asunto objeto de decisión, con información suficiente y con arreglo a un procedimiento de decisión adecuado. Se trata por tanto de limitar el control judicial de sus decisiones empresariales a posteriori, protegiendo la discrecionalidad empresarial como elemento básico y nuclear de la libertad de empresa del art 38 de la Constitución española. Sin embargo el mismo artículo de la LSC, acto seguido, viene a establecer una importante excepción, diciendo que “no se entenderán incluidas dentro del ámbito de discrecionalidad empresarial aquellas decisiones que afecten personalmente a otros administradores y personas vinculadas...”.

Por supuesto existe un deber del administrador de evitar situaciones de conflicto de interés (art 229 LSC), entre las que se incluye cualquier transacción del propio administrador con la sociedad. Pero ese deber se extiende al caso en el que el beneficiario de los actos sea una persona vinculada al administrador. El art 231 LSC define qué debe entenderse por “personas vinculadas a los administradores”, incluyendo, en el caso del administrador persona física, a su cónyuge o pareja de hecho, ascendientes, descendientes y hermanos y los cónyuges de todos estos.

Por tanto la suscripción con los administradores de un contrato de trabajo ordinario paralelo a su cargo orgánico, con una retribución específica, no solamente tiene como límite mínimo el salario mínimo interprofesional o el del convenio colectivo, sino también un límite máximo derivado de la buena fe, ya que en este punto ya no rige el criterio de discrecionalidad empresarial del administrador. La legislación mercantil y contable obliga a una especial transparencia en las operaciones con personas vinculadas y con los administradores y de hecho la Administración tributaria impide la deducción por parte de la sociedad como gastos de personal de las retribuciones de estas personas vinculadas cuando su cuantía excede los parámetros de normalidad del mercado laboral.

En todo caso, pese a todos estos condicionantes y límites, el cargo orgánico del administrador es compatible con la existencia simultánea de un contrato laboral que ampare la prestación de servicios para la sociedad que excedan de los propios del cargo directivo.

4. La relación laboral de alta dirección

El artículo 1.2 del Real Decreto 1382/1985 define al trabajador de alta dirección como aquel que ejercita poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad.

En esta definición vemos los ecos de la doctrina jurisprudencial anterior, que mencioné al principio, que aplicaba el artículo 7 de la Ley de Contrato de Trabajo de 1944 para excluir de su ámbito al personal de alta dirección. Como ocurría anteriormente lo relevante no es el nombre del cargo, sino el contenido real de la prestación de servicios.

La diferencia con la relación laboral ordinaria se basa en aplicar tres criterios:

a) Jerárquico: El trabajador de alta dirección exclusivamente puede depender del órgano de administración de la sociedad, sin ningún puesto intermedio. Salvo por el respeto de los criterios e instrucciones emanados de los órganos de administración de la empresa, el trabajador de alta dirección debe disponer de total autonomía y plena responsabilidad. Si la actuación del órgano de administración de la empresa tiene tal entidad que supone asumir la dirección ordinaria de la sociedad entonces la relación laboral ya no será de alta dirección, sino ordinaria. También estamos ante una relación laboral ordinaria cuando existen puestos intermedios entre el órgano de administración de la empresa y el trabajador, aunque éste asuma funciones directivas. Por ejemplo, un director de recursos humanos, en cuanto esté sujeto a las órdenes y criterios de otro trabajador de alta dirección, como un gerente o director general, tiene un contrato de trabajo ordinario, no especial.

b) Funcional: Las funciones del trabajador consisten en ejercitar poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, esto es, adopta decisiones fundamentales sobre el funcionamiento de la compañía y su gestión económica. No hay que confundir esas funciones con la existencia de un poder jurídico de representación de la sociedad. Puede existir relación laboral de alta dirección, aunque no tenga conferido ese poder representativo y, al revés, aunque un trabajador tenga conferido un poder jurídico de representación de

la empresa eso no significa que por ese mero hecho sea trabajador de alta dirección. Este es el caso por ejemplo de los que dirigen sucursales bancarias, que suelen tener poder notarial para poder firmar escrituras de préstamo, hipotecas, etc., sin que ello suponga, obviamente, que por ese mero hecho deban ser considerados trabajadores de alta dirección de sus bancos.

c) Objetivo: El ámbito de actuación del directivo debe ser general y no se considera que exista contrato de alta dirección, sino relación laboral ordinaria, si existe una limitación objetiva o territorial relevante (sentencia de la Sala Cuarta, social, del Tribunal Supremo de 22 de abril de 1997, rec. 3321/1996). Cabe cierta especialización funcional o territorial, pero siempre y cuando no sea especialmente relevante. Por ejemplo, no se considera que un director de recursos humanos, debido a su total especialización funcional (además de su dependencia del gerente o director general), sea personal de alta dirección. Tampoco se considera como tal al director de un concreto establecimiento de una empresa (el director de una sucursal bancaria, el director de un hotel de una cadena hotelera, el director de un centro comercial de una gran empresa de distribución, etc.), sino que en esos casos estamos ante relaciones laborales ordinarias.

Se plantean no obstante problemas en el caso de los grupos de sociedades. Cuando una sociedad es filial de otra que tiene la mayor parte de su capital social y los votos en su órgano de administración, puede ocurrir que su gerente, aunque tenga formalmente un contrato laboral de alta dirección, realmente se encuentre totalmente subordinado al control y a las órdenes de los directivos de la sociedad dominante y realmente no tenga la autonomía y capacidad que sería propia de la alta dirección. Si esto ocurre se puede llegar a considerar que su relación laboral es ordinaria y no de alta dirección. Esta situación también plantea problemas para mantener la consideración de la filial como una empresa autónoma y pueden llegarse a aplicar criterios de levantamiento del velo o considerar que existe un grupo laboral y la responsabilidad por las obligaciones laborales y de Seguridad Social se extenderían a la sociedad dominante.

Diferencia entre alta dirección laboral y administradores mercantiles: la doctrina del vínculo.

Los anteriores criterios sirven para delimitar el contrato laboral de alta dirección del contrato laboral ordinario, pero no tienen utilidad alguna para diferenciar entre un trabajador de alta dirección y un cargo orgánico de la sociedad, miembro de su administración. A diferencia de lo que ocurría antes del Estatuto de los Trabajadores, tanto el artículo 2.1.a ET como el artículo 1.3 del Real Decreto 1382/1985 dejan claro que el concepto de trabajador de alta dirección no incluye los supuestos del art 1.3.c ET, esto es, a quienes desempeñen el cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad.

La cuestión a la que se enfrentaron los tribunales laborales tras la creación de la relación laboral de alta dirección fue decidir si existía alguna diferencia objetiva, en virtud de sus respectivas funciones, entre el administrador de una sociedad con cargo orgánico y el trabajador de alta dirección. La respuesta que dio la jurisprudencia del Tribunal Supremo desde el inicio fue negativa, esto es, las funciones que puede desempeñar un administrador o consejero delegado de una sociedad de capital y las que puede desarrollar un trabajador de alta dirección son iguales.

Entonces la diferencia entre ambas figuras, al no existir un criterio objetivo que las separe, pasa a ser puramente formal, esto es, depende de que exista un nombramiento como cargo orgánico de la sociedad de capital. Si la persona que desempeña funciones directivas tiene un nombramiento como cargo orgánico de la sociedad de capital, entonces se considera que no existe relación laboral, sino que esas funciones directivas se desempeñan como administrador o miembro del órgano de administrador, aplicándose la regulación mercantil. Por el contrario si la persona ejerce funciones directivas sin nombramiento formal como cargo orgánico de la sociedad, entonces se considera que existe un contrato laboral de alta dirección.

Esta tesis es la que ha recibido el nombre de **doctrina o teoría del vínculo**. La cuestión estriba en determinar si existe un nombramiento como cargo societario que sea la causa contractual de las funciones directivas desempeñadas. Y la consecuencia ineludible es la incompatibilidad entre ambas figuras, ya que las funciones directivas solamente se pueden amparar en una de ellas, pero no en las dos simultáneamente.

De esta manera no se admite que una persona sea simultáneamente cargo orgánico de la sociedad como administrador o miembro del órgano de administración y contratado laboral de alta dirección. Si aparece un caso en el que la persona que tiene un cargo orgánico ha suscrito también un contrato de alta dirección se entiende que prima el nombramiento societario y no se considera que exista relación laboral de alta dirección. De la misma forma, si una persona que venía desempeñando funciones directivas mediante un contrato laboral de alta dirección es nombrada cargo orgánico de la administración de la sociedad, entonces se considera que el contrato laboral se ha extinguido y se ha novado en la nueva relación mercantil. A la inversa, si una persona que tenía un cargo orgánico en la sociedad y desempeñaba en su virtud funciones directivas es cesado en ese cargo pero continúa ejerciendo funciones que encajen en el concepto antes visto de alta dirección se entiende que desde el momento del cese su relación se ha convertido en laboral especial.

La doctrina del vínculo está completamente consolidada desde hace muchos años en la jurisprudencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, por ejemplo, sentencias de 29 de septiembre de 1988 ,16 de diciembre de 1991 (rec 810/90), 22 de diciembre de 1994 (rec 2889/93), 20 de noviembre de 2002 (rcud 337/02), 26 de diciembre de 2007 (rcud 1652/2006); 28 de septiembre de 2017 (rcud 3341/2015); 9 de marzo de 2022 (rcud 742/2019).

Sin embargo, hay que hacer una precisión reciente derivada de la aplicación del Derecho de la Unión Europea. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictó la sentencia de 5 de mayo de 2022 en el asunto C-101/21, HJ vs Ministerstvo práce a sociálních věcí, que no es relativa a España, pero nos afecta directamente. En esa sentencia dijo que era contrario a Directiva 2008/94/CE, de 22 de octubre de 2008, relativa a la protección de los trabajadores asalariados en caso de insolvencia del empresario, negar la protección a alto directivo contratado por acumular un cargo en órgano de administración. Es decir, el TJUE considera que si una persona desempeña habitualmente un trabajo de dirección de una empresa y es retribuido por ello, sin ser socio de la sociedad, entonces tiene la consideración de trabajador a efectos del Derecho de la Unión Europea y se le deben aplicar las Directivas de protección de los trabajadores.

En el caso de que en España tuviéramos que aplicar a los administradores retribuidos, no socios, las Directivas laborales de la UE, las opciones serían dos:

a) Abandonar la doctrina del vínculo para recalificar a los administradores mercantiles que tengan una dedicación habitual, disfruten de retribución y no sean socios como personal laboral de alta dirección y así aplicar las Directivas europeas en material laboral como ya se aplican al personal laboral de alta dirección. Por el momento no parece que ni los tribunales civiles ni los laborales estén considerando dicha posibilidad;

b) Aplicar las Directivas laborales de la UE a los administradores mercantiles que tengan una dedicación habitual, disfruten de retribución y no sean socios pero seguir considerando que si tienen un nombramiento societario no son personal laboral a efectos internos. Entonces los tribunales civiles, al resolver los litigios relativos a estas personas, tendrán que aplicar esas Directivas con primacía sobre la legislación mercantil interna cuando haya discrepancia.

5. Incompatibilidad del contrato laboral de alta dirección con el contrato laboral ordinario y elementos diferenciales de la regulación del personal laboral de alta dirección.

Al contrario de lo que hemos visto en el caso de los administradores que desempeñan adicionalmente funciones laborales ordinarias, en el caso del personal laboral de alta dirección el desempeño de funciones laborales ordinarias no da lugar a que existan dos contratos simultáneos. Si el trabajador desempeña funciones de alta dirección, entonces su relación laboral es de alta dirección a todos los efectos, aunque adicionalmente pueda desempeñar otras funciones que no sean de alta dirección. El contrato es único y merece el calificativo de laboral de alta dirección.

El contrato laboral de alta dirección está regulado por el Real Decreto 1382/1985, como ya vimos anteriormente. En defecto de las normas contenidas en ese Decreto no se aplica la legislación laboral, salvo que haya una remisión expresa, sino la legislación civil y mercantil. Por tanto, cuando un trabajador que desempeña funciones laborales ordinarias también ha asumido funciones de alta dirección de la empresa su relación laboral es especial y se rige por el Real Decreto 1382/1985, con todas sus consecuencias.

El artículo 9 de ese Real Decreto contempla el caso de un trabajador con relación laboral ordinaria que de forma sobrevenida asuma el “ejercicio de actividades de alta dirección en esa misma empresa o en otra que mantuviese con ella relaciones de grupo u otra forma asociativa similar”. En ese caso debe formalizarse un contrato escrito de alta dirección en el que se especifique si la relación laboral anterior queda suspendida o extinguida.

Si se pacta que el nuevo contrato de alta dirección sustituya al anterior, entonces ese pacto solamente tiene efectos una vez transcurridos dos años. Hasta entonces el contrato laboral ordinario anterior se mantiene suspendido.

Si no se pacta nada, no se hace contrato escrito o se pacta la suspensión, entonces el contrato laboral ordinario anterior se mantiene suspendido mientras esté vigente el contrato laboral de alta dirección.

En caso de suspensión del contrato laboral ordinario anterior, cuando se extinga el contrato de alta dirección el trabajador tiene derecho a las indemnizaciones que resulten de la extinción de ese contrato, pero eso no impide que tenga el derecho a reanudar la relación laboral ordinaria anterior con la empresa, salvo que la extinción del contrato especial de alta dirección sea debida a un despido disciplinario procedente.

El trabajador que quiera aceptar la asunción de funciones de alta dirección, especialmente si pacta la extinción de su relación laboral

ordinaria anterior, debe pensarlo cuidadosamente, porque las diferencias entre la regulación laboral ordinaria y la regulación del contrato especial de alta dirección son importantes, sobre todo en materia de tiempo de trabajo y de extinción del contrato.

En materia de tiempo de trabajo no se le aplican las normas laborales de limitación de jornada y tiempos de descanso, de manera que solamente se prohíben las cláusulas contractuales sobre tiempo de trabajo que excedan notoriamente de lo que sea habitual.

En materia de extinción del contrato la protección normativa es muy inferior a la que tiene la relación laboral ordinaria:

- -El periodo de prueba que se puede pactar en el contrato puede llegar a los nueve meses
- -El preaviso para que el directivo pueda dimitir es de tres meses y se puede pactar en el contrato que sea hasta de seis meses
- -El directivo puede extinguir el contrato sin preaviso cuando concurren los mismos incumplimientos previstos en el art 50 del Estatuto de los Trabajadores para las relaciones laborales ordinarias y también por la sucesión de empresa o cambio importante en la titularidad de la misma, que tenga por efecto una renovación de sus órganos rectores o en el contenido y planteamiento de su actividad principal, siempre que la extinción se produzca dentro de los tres meses siguientes a la producción de tales cambios. En estos casos tiene derecho a una indemnización, pero no la del despido improcedente (como ocurre en la relación laboral ordinaria) sino de siete días por año de servicio con el límite de seis mensualidades.
- -El contrato puede ser extinguido por el empresario por desistimiento, sin necesidad de alegar ninguna causa, con un preaviso igual al que tendría que cumplir el directivo y solamente da lugar al pago de una indemnización de siete días por año de servicio con el límite de seis mensualidades.
- -En caso de despido improcedente la indemnización es de veinte días de salario por año de servicio y hasta un máximo de doce mensualidades (frente a 33 días por año con 24 mensualidades en el caso de la relación laboral ordinaria).

Otra diferencia importante con el contrato de trabajo ordinario es que el directivo tiene prohibido compatibilizar su empleo con otros empleos en otras empresas, salvo autorización del empresario, aunque la autorización se presume si desempeña su actividad públicamente sin objeción y el contrato de trabajo no estableció ninguna prohibición expresa.

Por otra parte, el directivo no participa en la elección de los órganos de representación de los trabajadores en la empresa y queda excluido de los convenios colectivos de empresa o de sector.

Por supuesto todo ello puede mejorarse por el contrato suscrito entre las partes y de hecho es muy frecuente que los contratados laborales de alta dirección establezcan en su contrato cláusulas de blindaje elevando sustancialmente las indemnizaciones para el caso de extinción.

6. La legislación de Seguridad Social y su incidencia.

En España la legislación laboral y la legislación de Seguridad Social están íntimamente vinculadas, de manera que habitualmente los conceptos y soluciones jurídicas se trasladan de una normativa a otra. Este fenómeno osmótico, aparte de tener un evidente origen histórico, también viene provocado por la organización judicial y administrativa. En España no existe una jurisdicción especial de Seguridad Social, sino

que la materia de Seguridad Social se divide entre los órdenes social (prestaciones) y contencioso-administrativo (cotización y recaudación). Esta división competencial refuerza las tendencias escisionistas entre ambos aspectos del sistema de Seguridad Social (cotización por un lado y prestaciones por otro), pero al mismo tiempo, al atribuir la materia prestacional al orden jurisdiccional social, provoca que los conceptos e instituciones laborales y de Seguridad Social (al menos en su aspecto prestacional) se interpreten generalmente de manera uniforme. También en el ámbito administrativo existe esta tendencia, aunque menos acentuada. Salvo algunos periodos históricos (entre ellos el momento actual) el Ministerio competente en materia de Derecho del Trabajo es el mismo competente en materia de Seguridad Social, lo que implica que la dirección política unitaria de ambos sistemas tienda a buscar soluciones legislativas uniformes y coordinadas entre ambos. Cuando esa dirección unitaria desaparece (como ocurre actualmente) la descoordinación normativa entre las dos materias es fuente siempre de problemas.

En la cuestión que nos ocupa (la calificación de la relación laboral del personal directivo) se ha producido precisamente un trasvase de soluciones jurídicas desde el ámbito de la Seguridad Social al ámbito laboral para excluir la laboralidad del personal directivo en determinados supuestos.

El origen histórico del problema y su solución legislativa.

El problema se originó a finales de los años ochenta. Muchas sociedades limitadas no son sino una forma de dar cobertura jurídica al trabajo de un autónomo o de un grupo familiar. En lugar de operar en el tráfico jurídico como personas físicas, con el riesgo patrimonial que eso implica, constituyen sociedades de responsabilidad limitada, lo que ahora se ha facilitado por la LSC al reducir las exigencias de capital fundacional y desaparecer el límite de la aportación de 3.000 euros.

La entidad gestora de las prestaciones de desempleo de la Seguridad Social (que entonces era el Instituto Nacional de Empleo -INEM-, hoy denominado Servicio Público de Empleo Estatal -SEPE-) observó con preocupación la generación de prestaciones de desempleo por socios y directivos de las pequeñas sociedades limitadas instrumentando despidos disciplinarios o económicos. El INEM entendió entonces que gran parte de esos despidos eran de naturaleza fraudulenta y solamente tenían como objetivo generar prestaciones por desempleo en favor del empresario o miembros de la familia.

Pues bien, en lugar de intentar detectar y probar los casos de uso fraudulento del despido, adoptó una solución radical, entendiendo que cuando una persona es socio de una sociedad en una proporción relevante no puede tener una relación laboral con la misma, por cuanto falta un requisito propio de la relación laboral: la ajenidad. Con ello se comenzó a denegar la prestación de desempleo a quienes, pese a tener un contrato de trabajo (de alta dirección u ordinario) extinguido mediante un despido (o por cualquier otra causa) eran al mismo tiempo socios de las sociedades de capital con una participación relevante o incluso familiares de los mismos. En la misma estela la Tesorería General de la Seguridad Social comenzó a cambiar el encuadramiento en la Seguridad Social de quienes estaban de alta como trabajadores de las sociedades limitadas, pero al mismo tiempo tenían una participación relevante en el capital de las mismas. Se produjo un movimiento masivo a principios de los años noventa por el cual se les dio de baja en el Régimen General de la Seguridad Social y se les dio de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos. Eso sí, no se anularon sus cotizaciones anteriores en el Régimen General ni se procedió a su regularización y devolución.

Pero la solución era jurídicamente discutible. La relación laboral efectivamente se caracteriza por la ajenidad, esto es, es el empresario quien se apropia directamente de los servicios del trabajador, sin necesidad de una transmisión de los frutos. El trabajador presta servicios para otra persona distinta, no para sí mismo. Ahora bien, ¿acaso el socio y la sociedad no son jurídicamente personas distintas? ¿Cómo puede obviarse la personalidad jurídica de la sociedad y decir que no existe ajenidad cuando el trabajador es un socio? Para ello sería preciso llevar a cabo un “levantamiento del velo” de la personalidad jurídica de la sociedad, lo que permite obviar la misma y considerar que la sociedad es un mero artificio fraudulento y que en realidad quien opera en el tráfico jurídico es el socio. El levantamiento del velo es una práctica admitida por la jurisprudencia civil española, que la ha tomado de la jurisprudencia anglosajona (incluso en ocasiones usando el término en inglés, “lifting the veil”, que se ha traducido literalmente), pero que exige demostrar la existencia de un fraude de ley. Lo característico del criterio que fijaron el INEM (hoy SEPE) y la Tesorería General de la Seguridad Social es que hicieron operar el levantamiento del velo en las sociedades limitadas de forma casi automática, lo que equivale a una voladura incontrolada del Derecho de sociedades y de la institución de la responsabilidad limitada.

La operación jurídica, aunque fue admitida en numerosas sentencias, con fundamentaciones que en muchas ocasiones mezclaban la cuestión de la ausencia de ajenidad con el fraude, tenía serias debilidades jurídicas. Finalmente la Sala de lo Social del Tribunal Supremo estableció un criterio restrictivo. Solamente cuando el socio tuviera una participación en el capital social del 50% o más quedaría excluida la ajenidad. Por el contrario, si la participación no alcanza el 50% debía mantenerse la calificación del socio como trabajador por cuenta ajena. Así lo dijo en la sentencia del pleno de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo de 29 de enero de 1997 (rcud 2577/1995), reiterándolo después en sentencias de 18 de febrero de 1997 (rcud 2046/1996) ó 26-I- 1998 (rcud 3181/97). Por el contrario, si el socio tenía una participación del 50% o más del capital social debía encuadrarse en el RETA (sentencias de 30 de 1997, rcud 292/1995, 20 de marzo de 1997 (rcud 2348/1996), 5 de febrero de 1998 (rcud 2728/97) ó 7 de julio de 1999 (rcud 3610/1998).

La Administración no estaba de acuerdo con dicha doctrina, porque entendía que la falta de ajenidad debía aplicarse más extensamente, con menor porcentaje de participación, así como en el caso de empresas familiares. Por ello reaccionó promoviendo una reforma en la legislación de Seguridad Social. El cambio normativo se llevó a cabo mediante la disposición adicional cuadragésima segunda de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que modificó la Ley General de la Seguridad Social para introducir una importante disposición adicional vigésima séptima, que hoy está integrada (con distintas modificaciones posteriores) en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social vigente (aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre).

Quiero hacer aquí una observación que me parece importante. El planteamiento de la Administración, consagrado en el posterior desarrollo legislativo, lleva a la exclusión de laboralidad derivada de la falta de ajenidad (basándose en el concepto de “control efectivo” y la condición de socio o familiar conviviente de un socio), pero no se ha hecho un planteamiento análogo en relación con la falta de dependencia, que quizá tendría mayor fundamento jurídico. Se podría cuestionar si un administrador que ejerza habitualmente las funciones de dirección y gerencia puede al mismo tiempo tener un contrato de trabajo con esa sociedad, puesto que difícilmente se podría decir que

concurriera la dependencia en este contrato, ya que la persona de la que emanan las órdenes e instrucciones es él mismo. Sin embargo se viene admitiendo sin problemas, como hemos visto, la compatibilidad del puesto de administrador y un contrato laboral ordinario (no así de alta dirección), siempre y cuando haya una clara delimitación de funciones entre ambos.

La regulación del encuadramiento de los socios y administradores en el Régimen General de la Seguridad Social.

No voy a entrar en la evolución legislativa a partir de esa reforma, sino que me voy a limitar a explicar cuál es el contenido hoy vigente de la Ley General de la Seguridad Social para que se aprecie su significado.

Por una parte y en relación con el Régimen General de la Seguridad Social, el artículo 136 incluye con carácter general a los trabajadores por cuenta ajena y a los socios trabajadores de las sociedades de capital, aun cuando sean miembros de su órgano de administración, si el desempeño de este cargo no conlleva la realización de las funciones de dirección y gerencia de la sociedad, ni posean su control.

Observemos que permite considerar como trabajador por cuenta ajena de una sociedad de capital, encuadrado en el Régimen General, a quien sea socio o administrador de la misma, pero solamente si el desempeño de este cargo no conlleva la realización de las funciones de dirección y gerencia de la sociedad no posea el control de la sociedad.

La redacción es endiablada para su interpretación y aplicación.

Primero porque prima facie las exclusiones se aplican de la misma manera a quienes sean simples trabajadores de la sociedad y a quienes sean al mismo tiempo trabajadores y socios de la misma.

Por otra parte, contiene una referencia que debe aclararse cuando habla de quienes sean miembros del órgano de administración de la sociedad, pero cuyo cargo no conlleve la realización de las funciones de dirección y gerencia de la sociedad. ¿Cómo se puede ser miembro del órgano de administración de la sociedad sin tener funciones de dirección de la sociedad?

En primer lugar podemos tener el supuesto de las sociedades con un consejo de administración que haya delegado las funciones de dirección y gerencia ordinaria en consejeros delegados. Pero en ese caso los miembros ordinarios del órgano de administración, por definición, participan de las funciones de dirección, aunque sea solamente de forma ocasional con motivo de las reuniones del órgano y no con habitualidad.

Lo mismo ocurre cuando el administrador, sea cual sea la forma de organización de la administración social, no desempeña habitualmente sus funciones de dirección y no está implicado cotidianamente en la gestión de la empresa, sino que ha contratado para ello a un gerente con contrato laboral de alta dirección.

Si entendemos que la ley se refiere a estos supuestos el elemento determinante no sería realmente el ejercicio de funciones de dirección, como dice literalmente, sino el ejercicio habitual y no meramente ocasional de esas funciones. Los administradores cuya función como tal se limite a asistir ocasionalmente a alguna reunión del órgano de administración, pero no desempeñen habitualmente esas funciones directivas sí pueden quedar incluidos en el Régimen General como trabajadores por cuenta ajena.

En estos casos el trabajador por cuenta ajena sigue considerándose como tal y encuadrado en el Régimen General, incluso si es socio de la sociedad y miembro del órgano de administración, siempre y cuando:

- A) Como socio de la sociedad no tenga el control efectivo de la misma;
- B) Como miembro del órgano de administración no desempeñe con habitualidad las funciones de dirección y gerencia, sino solamente de forma ocasional.

Si adoptamos esa interpretación resultaría que no sería compatible el desempeño habitual de las funciones como administrador con la existencia de un contrato laboral. Pero esto es contradictorio con la legislación mercantil y laboral que hemos referido anteriormente. Hemos visto cómo se considera compatible la condición de administrador con un contrato laboral ordinario si hay una diferencia clara y sustantiva de las funciones como administrador y como trabajador. La incompatibilidad solamente existiría, en virtud de la doctrina del vínculo, cuando se trate de un contrato laboral de alta dirección, porque en ese caso se daría prioridad a la relación como miembro del órgano de administración. Sin embargo, como veremos, la LGSS lleva a que el trabajador por cuenta ajena que compatibilice su contrato laboral con la función de dirección y gerencia como administrador, aunque siga encuadrado en el Régimen General, quede privado de la protección por desempleo y Fondo de Garantía Salarial.

La redacción del precepto introduce otra confusión, porque haría posible la compatibilidad de la pertenencia al órgano de administración con un contrato laboral de alta dirección si la pertenencia al órgano de administración no implica el ejercicio habitual de funciones de dirección y gerencia. Esto es, en una sociedad con un consejo de administración y consejeros delegados, los simples consejeros, que no tengan delegadas funciones habituales de dirección y gerencia, podrían tener un contrato laboral de alta dirección con la sociedad. Sus funciones de dirección y gerencia las llevarían a cabo con fundamento en su contrato laboral, no con fundamento en su relación mercantil como consejeros ordinarios. Pero esta solución no parece ser admitida por la jurisprudencia, que se atiene a la doctrina del vínculo. Lo cierto es que si existen unos consejeros delegados implicados en el día a día de la gerencia de la sociedad sería difícil que al mismo tiempo pueda existir un contrato laboral de alta dirección, porque las exigencias de jerarquía y autonomía decisional de ese tipo de contrato parece que no existen si está sometido a las órdenes y supervisión cotidianas de los consejeros delegados. Más allá de la doctrina del vínculo la incompatibilidad sería conceptual.

El concepto de “control efectivo”.

Ahora bien, donde la norma tiene una aplicación más estricta y con mayor repercusión es en lo relativo a la exclusión del Régimen General en los supuestos de “control efectivo”. Aquí la legislación recoge la inicial práctica administrativa de denegación de la laboralidad, por falta de ajenidad, de quienes son socios.

La definición de qué es el “control efectivo”, cuya concurrencia obliga a encuadrar a la persona en el Régimen de Trabajadores Autónomos (RETA) y no en el Régimen General, aparece en el artículo 305.2.b LGSS, dentro de la regulación del RETA.

La norma establece dos tipos de supuestos de “control efectivo”.

El primero constituye una determinación legal sin excepciones, una presunción *iuris et de iure*. El trabajador tiene el control efectivo de la sociedad cuando sus acciones o participaciones supongan, al menos,

la mitad del capital social. En estos casos la LGSS entiende que no puede haber relación laboral y el encuadramiento procedente lo sitúa en el RETA. Es muy importante tener en cuenta que si se produce este supuesto se deniega la existencia de laboralidad independientemente de que las funciones del socio se limiten a la dirección y gerencia o incluyan tareas y trabajos ordinarios. El socio con participación igual o superior al 50% del capital de la sociedad queda siempre expulsado del Régimen General, ve denegada la laboralidad y se le considera un autónomo.

El segundo tipo de supuestos de control efectivo solamente determina una presunción *iuris tantum* de no laboralidad. Por tanto a priori, por lo menos en teoría, se admite que se pruebe que, pese a que concurra la circunstancia prevista legalmente, el trabajador realmente no tiene ese control efectivo. Si no se prueba nada el trabajador queda expulsado del Régimen General y se le considera autónomo, encuadrado en el RETA. Si se acredita que no tiene el control efectivo quedará integrado en el Régimen General y se le considerará trabajador por cuenta ajena.

Las circunstancias que disparan la aplicación de la presunción de control efectivo según la LGSS son:

- 1.º Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios con los que conviva y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.
- 2.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo.
- 3.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.

Como norma de cierre la LGSS aclara que, aunque no concurra ninguna de las tres circunstancias anteriores “la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad”.

Como la norma esté pensada para evitar el pago de prestaciones propias de trabajadores por cuenta ajena a quienes la Administración considera realmente autónomos (a título principal o como familiares colaboradores), aunque hayan instrumentado una personificación societaria, la LGSS solamente se construye en una dirección: cambiar el encuadramiento del Régimen General al RETA. No contempla en absoluto la dirección contraria, esto es, el cambio de encuadramiento del RETA al Régimen General, lo que resulta paradójico porque en muchos casos, desde el punto de vista de la cotización, puede ocurrir que lo que busque la empresa sea precisamente eso: evitarse cotizaciones sociales encuadrando en el RETA a quien debiera ser considerado como trabajador por cuenta ajena.

Se abre así la posibilidad de una vía de fraude sin mecanismo de control, atribuyendo la condición de socio (incluso mayoritario) a un trabajador para encuadrarlo en el RETA, sin que su participación en el capital social sea real (usando para ello distintos contratos mercantiles sobre las acciones) o creando para ello una sociedad puramente instrumental de la que sea socio mayoritario el trabajador. Con la legislación vigente el control de ese tipo de fraudes es ciertamente complejo y requiere de fundamentaciones jurídicas plagadas de agujeros lógicos (véase por ejemplo la sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2014, rcud 3205/2012).

En todo caso la práctica demuestra que los tres supuestos de presunciones iuris tantum de control efectivo operan casi como presunciones iuris et de iure. La Administración suele aplicarlas de forma objetiva y automática y los tribunales son reacios a entender desvirtuada la presunción, lo que admiten solamente en supuestos excepcionales, como cuando se acredite que el socio minoritario (aunque pueda tener más de la tercera parte del capital social) se encuentra claramente enfrentado a los mayoritarios y no tiene el control de las decisiones de ésta.

El encuadramiento de los administradores en el Régimen General de la Seguridad Social.

Se complementa la norma anterior con otra, contenida en el artículo 136 LGSS, según la cual los consejeros y administradores de las sociedades de capital quedan encuadrados en el Régimen General de la Seguridad Social. Ahora bien, esa norma contiene varias excepciones:

a) Que posean su control efectivo, en los mismos términos vistos. En tal caso el encuadramiento correcto es el RETA.

b) Que el desempeño de su cargo no conlleve la realización de las funciones de dirección y gerencia de la sociedad. Como ya indiqué entiendo que se refiere al ejercicio habitual y no meramente ocasional de las funciones de dirección, de manera que excluye a los consejeros ordinarios de los consejos que han atribuido la dirección ordinaria a uno o varios consejeros delegados o los administradores de sociedades cuya dirección ordinaria y habitual se lleva a cabo por un gerente o director contratado laboral de alta dirección. En el caso de falta de habitualidad la solución no sería el encuadramiento en el RETA (que también requiere habitualidad), sino la exclusión del sistema de Seguridad Social.

c) Que no sean retribuidos. Recordemos que salvo previsión estatutaria en contra el cargo de administrador en las sociedades de capital no es retribuido. Un administrador que ejerza sus funciones de dirección y gerencia con habitualidad, pero que no sea retribuido, quedaría fuera del sistema de Seguridad Social, salvo que por tener el control efectivo de la sociedad proceda su encuadramiento en el RETA. Pero aquí aparece un detalle muy importante. Quedará encuadrado en el Régimen General en su condición de administrador (y no en su condición de trabajador por cuenta ajena, aunque el contrato exista y sea compatible) si desempeña habitualmente funciones de dirección y gerencia, aunque no sea retribuido como administrador si es retribuido por su condición de trabajador por cuenta ajena. La excepción sería que tuviera el control efectivo de la sociedad, en cuyo caso se produciría su encuadramiento en el RETA.

Si el encuadramiento en el Régimen General proviene de la condición de consejero o administrador de la sociedad queda excluido de la protección por desempleo y del Fondo de Garantía Salarial. Subrayemos una consecuencia de lo anterior. La persona que desempeña habitualmente funciones de administrador social y al mismo tiempo tenga un contrato laboral ordinario quedará encuadrada en el Régimen General (salvo que tenga el control efectivo de la sociedad) en su condición de administrador, incluso si solamente se le retribuye por su contrato laboral. Eso significa que el alta y cotización serán únicos por ambos conceptos (además en el grupo de cotización primero) y también que ni cotizará ni tendrá protección por desempleo ni del Fondo de Garantía Salarial.

El encuadramiento en el RETA.

La otra cara de la moneda de todo lo anterior es la regulación del encuadramiento en el Régimen de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social, regulado en el artículo 305 LGSS. Lo que nos dice este precepto es que quedan incluidos en el ámbito del RETA quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad de capital, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella.

Por tanto, la inclusión en el RETA deriva del control efectivo de la sociedad de capital en los términos vistos. Pero lógicamente no basta con el control efectivo, sino que es preciso desarrollar una actividad con habitualidad y ánimo de lucro (“de forma habitual, personal y directa”). Un socio que figure como administrador de una sociedad de capital en sus escrituras y en el registro mercantil, pero que no desempeñe actividad habitual para la sociedad no puede ni debe estar incluido en el RETA. Esto es importante tenerlo en cuenta porque hay muchas sociedades formalmente inscritas en el registro mercantil y que sin embargo no están activas, de manera que sus socios, aunque estén nombrados administradores, ni tienen obligación de alta y cotización ni tienen derecho a la cobertura prestacional de la Seguridad Social por esa condición.

Ahora bien, si existe una actividad personal, directa y habitual entonces si hay obligación de alta y cotización el RETA, con la consiguiente cobertura prestacional que pueda corresponder. La actividad puede ser cualquiera, tanto si se trata de funciones de dirección y gerencia, derivadas o no de la condición de administrador social, como si se trata de otro tipo de funciones que corresponderían a un trabajador ordinario. Se trata de una equiparación de estos supuestos a los del trabajador autónomo sin personificación societaria, basada en el control efectivo. Por ello no se requiere otra cosa que la habitualidad y no se exige la retribución específica del trabajo desempeñado (como administrador o de otro tipo), porque el ánimo de lucro ya está inserto en la propia lógica de la sociedad de capital controlada por el trabajador.

Es muy importante tener en cuenta que, mientras que en el Régimen General la inclusión del administrador exige retribución, en el caso del RETA la inclusión del socio que tiene el control efectivo de la sociedad no exige que su puesto sea retribuido. En este sentido la Sala de lo Social del Tribunal Supremo en sentencia de 7 de mayo de 2004 (rcud 1683/2003) ya dijo que, aunque el cargo no sea remunerado el administrador de una sociedad capitalista que es propietario de más del 90% de las acciones y desempeña habitualmente las funciones de administrador debe quedar incluido en el RETA, aunque su puesto no sea remunerado. Dijo el Tribunal Supremo que debe considerarse que el trabajo se desempeña a título lucrativo cuando la actividad está encaminada a la obtención de un beneficio económico y ese beneficio se obtiene no solamente si el administrador percibe una retribución directa, sino también cuando la sociedad opera con ánimo de lucro para obtener beneficios, porque en ese caso el socio obtiene el lucro mediante su participación en la propiedad de la empresa. Este mismo criterio se ha recogido posteriormente por la doctrina de los tribunales contencioso-administrativos (por ejemplo, sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Valladolid del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 15 de junio de 2015, rec. 1269/2013).

No obstante, anotemos que, en contradicción con ese criterio, existen sentencias contencioso-administrativas que consideran que la

cotización al RETA de un administrador que no es retribuido es un acto voluntario en su mero beneficio y no obligatorio por lo cual consideran ilegal la deducción de esa cotización como gasto (sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de octubre de 2019, rec 916/2018).

Por tanto un mero administrador, miembro de un consejo de administración, no quedará encuadrado en el RETA aunque tenga el control efectivo de la sociedad si se limita a atender ocasionalmente a reuniones del órgano de administración y no desempeña ninguna función de dirección y gerencia o de cualquier otro tipo de manera personal, habitual y directa. Pero, a diferencia de lo que ocurre en el Régimen General la retribución no es requisito exigible para el encuadramiento en el RETA, pero lo que sí es exigible es la dedicación habitual y personal a la actividad.

La extensión de los conceptos de la Seguridad Social al Derecho del Trabajo.

Como ya expliqué, en el Derecho español no existe una escisión entre el Derecho del Trabajo y el Derecho de la Seguridad Social, sino que ambos, desde el punto de vista administrativo, jurisdiccional y académico (incluso en los planes de estudios de muchas universidades) aparecen unidos, de manera que los conceptos se interpretan de manera uniforme o al menos esa es la tendencia.

En lo que aquí nos ocupa eso significa que los conceptos propios de la regulación de Seguridad Social no tardaron en adoptarse dentro del Derecho del Trabajo para determinar si existe o no un contrato de trabajo. Como criterio general podemos pensar que en los casos en los que la legislación de Seguridad Social ha excluido la laboralidad (especialmente a partir del concepto de “control efectivo”) esa exclusión se ha extendido al ámbito laboral, considerándose que no existe contrato de trabajo, con la consiguiente exclusión del orden jurisdiccional social.

Esta ósmosis entre la regulación de Seguridad Social y la laboral se hizo explícita en el artículo 1.2 del Estatuto del Trabajo Autónomo (Ley 20/2007, de 11 de julio). En esa norma se declaran expresamente comprendidos en su ámbito de aplicación a quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquélla, en los términos previstos en la Ley General de la Seguridad Social. Por supuesto para que exista trabajo autónomo no basta con el control efectivo de la sociedad, sino que es necesario que realicen de forma habitual, personal y directa una actividad económica o profesional a título lucrativo. Da igual que la actividad sea de dirección y gerencia o cualquier otro tipo de trabajo o que, en caso de ser de dirección y gerencia, exista un nombramiento social como administrador. El control efectivo en los términos de la LGSS determina la exclusión de laboralidad y la consideración de trabajo autónomo.

De esta manera la exclusión del Régimen General de la Seguridad Social se convierte legislativamente en una exclusión de laboralidad a todos los efectos.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo solamente ha asumido esos conceptos solamente de manera parcial. Si atendemos a las sentencias de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo de 26 de diciembre de 2007, rcud 1652/2006, 28 de septiembre de 2017, rcud 3341/2015 ó 9 de

marzo de 2022, rcud 742/2019 nos encontramos con una doctrina parcialmente coincidente con la regulación legal, aunque con algunas diferencias. En estas sentencias dice el Tribunal Supremo que no existe relación laboral cuando:

A) Falta la nota de ajenidad porque se trata de un socio que ostenta la titularidad de una cuota societaria determinante, de manera que la prestación de trabajo que pueda realizar se efectúa a título de aportación a la sociedad (a partir del 50% de participación en el capital social)

B) Falta la nota de dependencia en el trabajo, cuando se trata de personas que forman parte del órgano máximo de dirección de la empresa.

Sin embargo, al mismo tiempo dice el Tribunal Supremo que esas personas pueden tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa, aunque sólo sería posible para realizar trabajos que podrían calificarse de comunes u ordinarios y no así cuando se trata de desempeñar al tiempo el cargo de consejero y trabajos de alta dirección.

Vemos que hay diferencias significativas entre lo que dice el Tribunal Supremo y la regulación de la LGSS y el Estatuto del Autónomo, lo que sin duda es fuente de problemas en la aplicación de la normativa en el día a día de las empresas. Según la LGSS y el Estatuto del Autónomo el control efectivo determina la exclusión de laboralidad sea cuáles sean las funciones que desempeñe el trabajador, no solamente cuando se trate de funciones de dirección y gerencia. Por el contrario el Tribunal Supremo dice que sería compatible el control efectivo con la condición de trabajador por cuenta ajena si ésta tiene por objeto servicios ordinarios. Por otro lado, el Tribunal Supremo habla de la exclusión de laboralidad por la falta de dependencia en el caso del trabajador que al mismo tiempo es administrador de la empresa, lo que llevaría a la incompatibilidad del puesto de administrador social con el contrato laboral ordinario, aunque después afirma expresamente lo contrario cuando los declara compatibles. Habrá que esperar a que lleguen nuevos recursos al Tribunal Supremo para comprobar cómo evoluciona su doctrina.

La determinación del título jurídico de la prestación del socio y de su retribución. Dificultades y consecuencias.

Uno de los mayores problemas que plantea la legislación laboral y de Seguridad Social y la doctrina jurisprudencial en materia social es el de determinar cuál sea el título de atribución a la sociedad del resultado de la prestación cuando estamos ante supuestos de control efectivo por parte de los socios.

Con arreglo a los principios básicos de nuestro Derecho privado, toda atribución patrimonial, para que no constituya un enriquecimiento injusto, debe tener un título jurídico válido, puesto que nuestro Derecho de obligaciones es causal y no abstracto. Si un trabajador presta servicios para una sociedad, la apropiación por ésta de los frutos de su trabajo tiene como título jurídico el contrato de trabajo. Si un administrador presta servicios de dirección y gerencia para la sociedad mercantil el título jurídico de atribución será el nombramiento como administrador (o el contrato mercantil como consejero delegado exigido a partir de 2014 por el art. 249 LSC).

Pero en el caso de que se trate de servicios prestados por quien tiene el control efectivo de la sociedad la LGSS y el Estatuto del Trabajo Autónomo excluye la existencia de contrato de trabajo, tanto para funciones de dirección y gerencia como para funciones de otra índole.

Si se trata de funciones de dirección y gerencia y la persona tiene un nombramiento como administrador (o el contrato como consejero delegado) ese será el título jurídico por el que la sociedad se apropia de sus servicios. Pero la regulación laboral y de Seguridad Social deja numerosos supuestos sin explicar cuál sea el título jurídico de la atribución patrimonial. Falta el título jurídico siempre que se trate de una persona que la LGSS considere que tiene el control efectivo y:

A) Se trate de funciones de dirección y gerencia que no estén amparadas por un nombramiento como administrador social (o contrato como consejero delegado) o bien

B) Se trate de funciones ordinarias distintas a la dirección y gerencia.

Una posible solución en estos casos sería considerar que se trata de prestaciones personales de los socios. La prestación para la sociedad se fundamentaría en el contrato de sociedad.

Una primera dificultad para aceptar esta solución es que en uno de los supuestos de control efectivo puede ocurrir que la persona que preste los servicios no sea socio, sino solamente familiar de un socio. Recordemos que se presume el control efectivo cuando la mitad del capital de la sociedad para la que una persona preste sus servicios esté distribuida entre socios con los que conviva y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado. Por tanto, puede ocurrir que la persona que preste los servicios no sea siquiera socio de la sociedad, sino que solamente conviva con socios con los que tenga una relación de parentesco y que en su conjunto todos los convivientes controlen al menos la mitad del capital social. Lo que la LGSS intentó fue recoger la figura del familiar colaborador del autónomo (que se integra también en el RETA de una forma subordinada al principal), pero si ese familiar no es socio de la sociedad entonces su prestación para la misma, una vez excluido el contrato de trabajo, tampoco puede fundamentarse en su condición de socio, considerándolo como una prestación personal del socio.

La segunda dificultad es que, aun siendo socio, las prestaciones personales de los socios en las sociedades de capital no son libres, sino que tienen una disciplina regulada por los artículos 86 a 89 LSC. Debe preverse en los estatutos de la sociedad su existencia, estableciendo su contenido concreto y su carácter gratuito o retribuido. En este segundo caso deben fijar la retribución. En caso de socios que tengan establecida prestaciones personales, la transmisión de sus participaciones o acciones debe ser autorizada por la sociedad.

Por tanto, la mayor parte de los casos en los que la prestación de servicios para la sociedad con la correspondiente atribución patrimonial no pueda ser fundamentada ni en un contrato de trabajo ni en un nombramiento como administrador, la posibilidad de que se pueda atribuir al contrato de sociedad como prestación personal del socio será excepcional y dejará la mayor parte de los casos fuera.

¿Cuál es la consecuencia entonces? ¿Se trata de una prestación ilícita por exceder de las prestaciones personales de los socios permitidas por la LSC? ¿Debería considerarse que esa prestación a la sociedad carece de causa? En tal supuesto alguien podría sostener que se trata de un enriquecimiento injusto de la sociedad, pero si la prestación ha sido retribuida entonces ha existido un intercambio, un sinalagma y no se podría apreciar a priori enriquecimiento, salvo que existiese una desproporción entre la retribución pagada y el valor de la prestación, hacia arriba o hacia abajo.

Las consecuencias en el ámbito tributario: una situación paradójica y conflictiva en evolución.

La tendencia de la Agencia Tributaria ha sido la de olvidar la existencia de la prestación de servicios y considerar que el pago de la retribución por la sociedad, dado que no tiene obligación contractual de hacerlo (no existe un título jurídico que fundamente la prestación de servicios y el pago), constituye una mera liberalidad, una donación de dinero de la sociedad al socio. El art 15.1.e de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, dice que no son gastos fiscalmente deducibles “los donativos y liberalidades”. En dicho precepto expresamente se dice que no se consideran en ningún caso liberalidades “las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad”. Pero ¿qué ocurre cuando falta el título jurídico de atribución? Esto se produce en el caso de retribuciones a lo socios o a los administradores no amparadas en los estatutos. Por ejemplo, cuando un socio presta servicios de dirección y gerencia o de otro tipo sin tener un fundamento jurídico para ello porque no es ni administrador, ni trabajador por cuenta ajena, ni las prestaciones del socio están contempladas en los estatutos. O también cuando un administrador que estatutariamente no tiene carácter retribuido percibe retribuciones a pesar de ello.

Una parte del problema no se ha llegado a suscitar, porque la Agencia Tributaria admite normalmente la consideración como trabajadores por cuenta ajena, a efectos tributarios, de socios que prestan servicios para su sociedad (sea de dirección y gerencia, sea servicios de otra naturaleza), aunque la Tesorería General de la Seguridad Social los considere autónomos. Ello ha dado lugar a la paradójica situación de socios que prestan sus servicios para la sociedad y perciben una retribución mensual documentada en una nómina, que a efectos tributarios se consideran trabajadores de la sociedad, pero que a efectos de Seguridad Social se consideran autónomos y están encuadrados en el RETA. Otra cuestión es, en ese supuesto, la deducción de las cotizaciones al RETA, dado que el sujeto obligado a pagarlas es el trabajador y no la sociedad, por lo que la sociedad no puede deducirlas como gastos propios, sino que tiene que ser el socio quien las deduzca en su declaración del IRPF. Si un socio desempeña el cargo de administrador de la sociedad y está obligado por ello a estar de alta en el RETA, pero también tiene como persona física otra actividad como autónomo por la que también tiene que estar de alta en el RETA, la consulta vinculante V0577-23, de 10 de marzo de 2023, de la Dirección General de Tributos, a la vista de que el alta es única, permite que elija cómo deducir esas cotizaciones, dando la opción de deducirlas en sus rendimientos como administrador o como trabajador autónomo.

En otros supuestos de retribuciones carentes de un título jurídico, por ejemplo, en el caso de administradores que perciben retribuciones no contempladas en los estatutos de la sociedad, la Agencia Tributaria vino a entender que se trataba de liberalidades y por tanto no deducibles. Y ese criterio fue ratificado por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008, rec. 2578/2004, conocida como “sentencia Mahou”.

Este criterio tributario dio lugar a numerosos problemas y a un gran número de actas de inspección confirmadas por los tribunales. Pero era evidente que se trataba de una solución artificiosa. Decir que la retribución percibida por una persona a cambio de una prestación de servicios continuada y habitual de dirección y gerencia, a veces durante muchos años, es una mera liberalidad de la sociedad, pagada a título

gratuito, significa olvidar algo elemental y es el valor del trabajo. Se podrá cuestionar la licitud de la retribución o incluso de la prestación de servicios retribuida si no tuviera un título válido y legítimo, pero negar la existencia del sinalagma, olvidando el valor de la prestación de servicios, constituye un exceso (al menos en tanto en cuanto ese trabajo haya existido efectivamente y no esconda una sobrevaloración fraudulenta).

Al cabo de los años la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (sentencias 449/2024, de 13 de marzo de 2024, rec 9078/2022 y 546/2025, de 9 de mayo de 2025, rec 6392/2022) ha cambiado su criterio radicalmente y ha declarado que la retribución de los administradores, si está correctamente declarada y corresponde a servicios efectivamente realizados, es un gasto deducible y desde luego no constituye una donación o liberalidad. Lo que puede ocurrir es que se infrinjan los estatutos sociales y se abonen retribuciones no permitidas por éstos, pero esta es una cuestión entre los socios, la sociedad y el administrador, pero a efectos tributarios la eventual infracción de los estatutos no impide la deducción del gasto.

Parece que ese mismo criterio habría de aplicarse a cualquier retribución a un socio o un familiar por una prestación efectiva de servicios, aunque no cuente con un título jurídico válido que la ampare.

7. Sociedades laborales

Un problema grave surgió con la aplicación de la regulación que hemos visto a las sociedades laborales. El artículo 129.2 de la Constitución Española dice que los poderes públicos deben establecer los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción. El poder legislativo ha cumplido ese mandato con la regulación de dos formas de empresas mercantiles en las que los trabajadores son al mismo tiempo socios y propietarios, las sociedades cooperativas de trabajo asociado y las sociedades laborales.

No voy a desarrollar aquí lo relativo a las sociedades cooperativas de trabajo asociado, pero sí tengo que hacer unas observaciones sobre el problema de las sociedades laborales. Se trata de sociedades de capital en las que una parte mayoritaria de los socios son al mismo tiempo trabajadores con contratos laborales. Actualmente la Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas, dice que se trata de sociedades en las que la mayoría del capital social propiedad de trabajadores de la empresa con contrato indefinido.

La Ley además exige, para considerar que estamos ante una sociedad laboral:

a) Que ninguno de los socios tenga más de la tercera parte del capital social, salvo de forma transitoria en ciertos supuestos (cuando se constituyan solamente por dos socios al 50%, en cuyo caso la duración máxima de la situación son 36 meses, o cuando se produzca de forma sobrevenida, en cuyo caso la duración máxima de la situación son 18 meses) o cuando los socios con más del 33% sean entidades públicas o economía social (con un máximo del 50%).

b) Que el número de horas de trabajo prestada cada año por trabajadores con contrato indefinido que no sean socios (sin incluir a los trabajadores que tengan la condición de discapacitados) no sea superior al 49% de las horas de trabajo prestadas ese año por los socios trabajadores.

Pues bien, de la propia definición de la sociedad laboral resulta cuál es el problema. Si aplicamos las normas sobre control efectivo resultaría

que por el mero hecho de ser socios con más de un 33% se excluiría la posibilidad de que tengan un contrato de trabajo e incluso si exceden el 25% y tienen funciones de administrador. Especiales dificultades pudiera haber si varios socios fueran familiares convivientes.

Por eso la Ley General de la Seguridad Social ha incluido previsiones especiales para las sociedades laborales que, siguiendo los mismos esquemas antes vistos para las sociedades de capital en general, alivian los requisitos para el encuadramiento en el Régimen General y la consideración como trabajadores de los socios. Cuestión distinta es que tales previsiones resuelvan los problemas satisfactoriamente.

Así el art 136 LGSS incluye en el Régimen General a los socios trabajadores de las sociedades laborales cuya participación en el capital social no exceda de los límites previstos en la Ley 44/2015 (esto es, con carácter general una tercera parte, salvo los supuestos transitorios) y siempre que no tengan el control efectivo de la sociedad.

Si el socio trabajador es miembro del órgano de administración social hay que diferenciar:

a) Si el desempeño del cargo no conlleva la realización de las funciones de dirección y gerencia de la sociedad y el trabajador no posee el control efectivo, entonces sigue siendo considerado trabajador e incluido en el Régimen General;

b) Si el desempeño del cargo sí conlleva la realización de las funciones de dirección y gerencia de la sociedad entonces queda integrado en el Régimen General como asimilado a trabajador por cuenta ajena si percibe retribución (sea como administrador o por su contrato de trabajo), pero siempre y cuando no tenga el control efectivo. En este caso está excluido de la protección por desempleo y del Fondo de Garantía Salarial, pero se contempla una excepción en la que sí tiene esa protección: que el número de socios de la sociedad laboral no supere 25.

Ahora bien, en el caso de que el trabajador tenga el control efectivo se considera que no es trabajador por cuenta ajena y queda integrado en el RETA (art. 305.2.E LGSS) y esto es independiente de que forme parte o no del órgano de administración y desempeñe o no funciones de dirección y gerencia como administrador.

Lo que ocurre es que en el caso de las sociedades laborales el concepto de control efectivo cambia y se limita a aquellos supuestos en los que la participación del trabajador en el capital social junto con la de su cónyuge y parientes por consanguinidad, afinidad o adopción hasta el segundo grado con los que convivan alcance, al menos, el 50 por ciento. La LGSS lo considera una presunción iuris tantum que puede ser desacreditada si se prueba que el ejercicio del control efectivo de la sociedad requiere el concurso de personas ajenas a las relaciones familiares.

Si esta normativa de la LGSS para las sociedades laborales sigue la tendencia a expandirse al ámbito laboral, ello podría dar lugar a problemas sobre la calificación de la sociedad como laboral, dado que si, por aplicación de la misma, un determinado socio trabajador deja de ser considerado como trabajador por cuenta ajena ya no computaría para el cumplimiento por la empresa los requisitos legales como sociedad laboral. Supongamos así que el capital de una sociedad laboral está distribuido en su mayoría de un grupo familiar de padre e hijos convivientes. La legislación de Seguridad Social no solamente determinaría el encuadramiento de todos ellos en el RETA, sino que su

aplicación extensiva al ámbito laboral llevaría a que ninguno de esos familiares convivientes fuera considerado como trabajador por cuenta ajena, lo que determinaría la descalificación de la sociedad laboral, con la pérdida de las ventajas asociadas. Hemos de preguntarnos si esa solución, que de facto implica prohibir las sociedades laborales formadas por familiares convivientes, responde a la voluntad del legislador e incluso al desarrollo legislativo apropiado del artículo 129.2 de la Constitución.

8. Particularidades de otras personas jurídicas privadas

Hasta aquí hemos analizado la situación de las sociedades de capital, que es el supuesto más frecuente, pero ni mucho menos el único, en el que puede existir personal de alta dirección. Dejando aparte a las Administraciones y entidades del sector público, que trataré en la última parte de este trabajo, en el ámbito de las entidades privadas existen numerosos supuestos de personas jurídicas que tienen su propia dirección que puede incluir personal laboral con contrato de alta dirección y a las que no es de aplicación la normativa que hemos visto hasta ahora, que es la que se aplica a las sociedades de capital.

El artículo 1.3 del Estatuto de los Trabajadores excluye de su ámbito en general, a todo trabajo que se efectúe en desarrollo de relación que no sea laboral. Entre las prestaciones de servicios excluidas de laboralidad quedarían:

- Las prestaciones de servicios de los socios de sociedades colectivas y comanditarias y sociedades civiles y comunidades de bienes, así como de quienes ocupan sus órganos de dirección.
- Las prestaciones de servicios de los miembros de comunidades de bienes en favor de la comunidad.
- Las prestaciones de servicios de los socios trabajadores de sociedades cooperativas, así como de quienes ocupan sus órganos de dirección. Las sociedades cooperativas se rigen por una ley estatal cuando su ámbito de actuación excede de una Comunidad Autónoma (Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas) o por la correspondiente ley autonómica en otro caso. Si la Comunidad Autónoma de que se trate no ha dictado su propia ley de sociedades cooperativas se aplica como supletoria la ley estatal.
- Las prestaciones de servicios de quienes ocupan los órganos de dirección de las fundaciones, que se rigen por la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.
- Las prestaciones de servicios de quienes ocupan los órganos de dirección de las asociaciones, que se rigen por la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación
- Las prestaciones de servicios de quienes ocupan los órganos de dirección de los partidos políticos, que se rigen por la Ley Orgánica 6/2002, de 27 de junio, de Partidos Políticos.
- Las prestaciones de servicios de quienes ocupan los órganos de dirección de los sindicatos, que se rigen por la Ley Orgánica 11/1985, de 2 de agosto, de Libertad Sindical.
- Las prestaciones de servicios de quienes ocupan los órganos de dirección de las asociaciones patronales, que se rigen por la Ley 19/1977, de 1 de abril, sobre regulación del derecho de asociación sindical.

Una parte de ellos se consideran trabajadores autónomos. El artículo 1.2 del Estatuto del Trabajo Autónomo declara expresamente comprendidos en su ámbito de aplicación, siempre que realicen de forma habitual, personal y directa una actividad económica o profesional a título lucrativo, a:

- Los socios industriales de sociedades regulares colectivas y de sociedades comanditarias.
- Los comuneros de las comunidades de bienes y los socios de sociedades civiles irregulares, salvo que su actividad se limite a la mera administración de los bienes puestos en común.

De forma paralela el artículo 305.2 LGSS declara incluidos en el ámbito del RETA a:

- Los socios industriales de sociedades regulares colectivas y de sociedades comanditarias a los que se refiere el artículo 1.2.a) de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo.
- Los comuneros de las comunidades de bienes y los socios de sociedades civiles irregulares, salvo que su actividad se limite a la mera administración de los bienes puestos en común, a los que se refiere el artículo 1.2.b) de la Ley 20/2007, de 11 de julio.

Se trata de supuestos de actividades económicas realizadas por sociedades civiles o mercantiles o por comunidades de bienes, esto es, por personas jurídicas o entes sin personalidad distintos a las sociedades de capital.

En el caso de las cooperativas el artículo 14 LGSS contiene una regulación específica que permite optar, en el caso de las cooperativas de trabajo asociado, por incluir a los socios trabajadores en el Régimen General o en el RETA, debiendo efectuarse la opción en los estatutos de la cooperativa, sin que estén protegidos en ningún caso por el Fondo de Garantía Salarial. Los socios trabajadores de otros tipos de cooperativas deben quedar incluidos necesariamente en el Régimen General.

Existen otros supuestos que quedan incluidos dentro del Régimen General de la Seguridad Social por disposición legal expresa, aunque ello no implique reconocer la existencia de un contrato de trabajo. En concreto el art 136 LGSS incluye en el Régimen General a los cargos representativos de las organizaciones sindicales constituidas al amparo de la Ley Orgánica de agosto, de Libertad Sindical, que ejerzan funciones sindicales de dirección con dedicación exclusiva o parcial y percibiendo una retribución. El art 264.1.e LGSS les concede además de forma expresa a estos cargos representativos sindicales la protección por desempleo en los mismos términos que a los trabajadores por cuenta ajena.

Los demás supuestos de cargos directivos de fundaciones, asociaciones, partidos políticos y asociaciones patronales no están incluidos en la Seguridad Social, incluso si perciben una retribución por el ejercicio de su cargo.

El problema en todos estos casos es decidir si en todas estas entidades privadas, sociedades mercantiles y civiles, comunidades de bienes, sociedades cooperativas, partidos políticos, sindicatos, asociaciones patronales, fundaciones o asociaciones, puede contratarse a directivos con contrato laboral de alta dirección. La respuesta en principio debe ser afirmativa, puesto que no existe ninguna norma que les prohíba acudir al contrato de alta dirección ni la regulación de este tipo de contrato reserva la posición de empresario a las sociedades de capital. Por tanto, siempre que el contrato tenga las características y requisitos señalados para la relación laboral de alta dirección sería posible que este contrato apareciera en este otro tipo de entidades privadas.

No obstante, deben hacerse algunas precisiones:

Parece difícil aceptar que en determinado tipo de entes que están sometidos por imperativo legal e incluso constitucional al principio democrático electivo, como partidos políticos, sindicatos, asociaciones

patronales y asociaciones en general, el poder de dirección de los mismos se atribuya contractualmente a personal contratado laboral en lugar de a cargos electivos.

En este contexto la presencia de contratos de alta dirección en estos entes solamente será posible si los cargos directivos solamente desempeñan una función de dirección ocasional, sin asumir la gerencia cotidiana. En otro caso esa función de dirección y gerencia desempeñada habitualmente impedirá que el supuesto alto directivo tenga la autonomía y jerarquía exigida por la norma para ser considerado un contrato laboral de alta dirección.

Finalmente me parece que en estos supuestos también se aplicaría la doctrina del vínculo, de manera que si una persona tiene un nombramiento como cargo directivo de la entidad correspondiente con ello se excluye su compatibilización con un contrato laboral de alta dirección, incluso si la coincidencia es sobrevenida (por ejemplo, contratado de alta dirección que es elegido cargo representativo de una asociación).

9. Particularidades del sector público

El Estatuto Básico del Sector Público (EBEP), aprobado por la Ley 7/2007, de 12 de abril, reguló en su artículo 13 lo que denomina el “personal directivo profesional” del sector público. Actualmente esa regulación la recoge el artículo 13 del texto refundido del EBEP con la misma redacción que en 2007.

No debe confundirse esta figura con los altos cargos representativos. Por ejemplo, la Ley 3/2015, de 30 de marzo, reguladora del ejercicio del alto cargo de la Administración General del Estado, a los ministros, secretarios de Estado, subsecretarios, etc. Estos son los órganos superiores de la Administración, determinados por la Constitución y las leyes. El personal directivo profesional al que se refiere el EBEP se sitúa por debajo de estos altos cargos, puesto que debe estar sometido jerárquicamente a quienes tienen la confianza política de los representantes de los ciudadanos.

Según dispone el artículo 13 EBEP el Gobierno y los órganos de gobierno de las Comunidades Autónomas pueden regular el régimen jurídico específico del personal directivo. Igualmente puede regular “los criterios para determinar su condición”. Principios básicos de esa regulación son, entre otros, que debe considerarse personal directivo al que desarrolla funciones directivas profesionales en las Administraciones Públicas; que su designación debe atender a principios de mérito y capacidad y a criterios de idoneidad, y llevarse a cabo mediante procedimientos que garanticen la publicidad y concurrencia; y que sus condiciones de empleo no son objeto de negociación colectiva.

Específicamente dice el EBEP que “cuando el personal directivo reúna la condición de personal laboral estará sometido a la relación laboral de carácter especial de alta dirección”.

Por tanto, el EBEP desde 2007 prevé la existencia en las Administraciones de ese personal directivo profesional, que puede ser de naturaleza administrativa o laboral. Cuando sea contratado laboral se rige por la normativa de la relación especial de alta dirección.

Criterio jurisprudencial tradicional sobre el uso del contrato de alta dirección en el sector público.

En base a este último criterio la jurisprudencia había venido interpretando que el contrato laboral de alta dirección en el sector

público tiene el mismo concepto y extensión que en el sector privado. Es decir, para considerar existente un contrato laboral de alta dirección en el sector público se exigirían los mismos criterios (jerárquico, funcional y objetivo) que en el caso de las sociedades mercantiles. Por ello había negado que fueran auténticos contratos de alta dirección los firmados con directivos de entes públicos sin real autonomía, que ocupan puestos análogos a los de libre designación en la Administración.

Así la sentencia de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2015 (rcud 819/2014) contempla el caso del gerente provincial de un ente público de la Comunidad Autónoma de Andalucía y niega que sea personal laboral de alta dirección, porque dice que se trata de un ente instrumental de la Comunidad Autónoma y que el gerente en cuestión no tiene real autonomía y poder como si fuese el titular de la empresa. Esta misma solución la vuelve a adoptar cuando en la sentencia de 11 de octubre de 2023 (rcud 2053/2021) se enfrenta a la figura de un gerente provincial de otro ente con personalidad jurídica dependiente de la Administración autonómica andaluza, la Agencia Pública Andaluza de Innovación y Desarrollo de Andalucía (IDEA).

La jurisprudencia por tanto había considerado que los requisitos para considerar que existe un contrato laboral de alta dirección en el sector público eran los mismos que se aplican al sector privado. Esto significa que en el sector público es difícil que aparezcan contratos laborales de alta dirección, porque en definitiva cualquier directivo público tiene que estar sometido a la autoridad de las personas que ocupan los cargos políticos, que son los que tienen la legitimación derivada de la confianza parlamentaria (en el Estado y las Comunidades Autónomas) o directamente de la elección popular (en el caso de las Corporaciones Locales).

El cambio introducido por el RD Ley 6/2023 y el cambio del concepto del personal de alta dirección en el sector público.

Hay que tener en cuenta que, al regular el personal directivo profesional, el art. 13 EBEP permite al Estado y las Comunidades Autónomas establecer “los criterios para determinar su condición”, esto es, pueden dictar leyes que nos digan cuándo se considera que existe personal directivo profesional en las Administraciones. Por tanto, puede ocurrir que en esas leyes los criterios sean distintos a los fijados con carácter general en el ET y en el RD 1382/1985 para el sector privado. Y esta posibilidad había sido desarrollada por algunas Comunidades Autónomas como Andalucía y esto mismo es lo que finalmente ha hecho el propio Estado recientemente.

Los artículos 123 a 127 del Real Decreto-ley 6/2023, de 19 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, han regulado con mayor detalle la figura del personal directivo profesional en el sector público estatal. Recordemos que en virtud del artículo 149.3 CE las normas estatales son supletorias del Derecho autonómico, con lo cual esas mismas normas del Real Decreto-ley 6/2023 se aplicarán a Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales en tanto en cuanto las correspondientes Comunidades no hayan dictado otras distintas.

Lo cierto es que este Real Decreto-ley ha alterado sustancialmente el panorama jurídico del contrato laboral de alta dirección en el sector público estatal (y de rebote en las Comunidades Autónomas que no tengan legislación propia).

Para decidir cuándo estamos ante personal directivo profesional del sector público estatal ya no hay que atender a las funciones que

desarrolla el trabajador, sino que lo que ahora nos dice la norma es que *“los puestos de personal directivo serán los que, de acuerdo con lo previsto en sus estatutos, figuren con tal carácter en los correspondientes instrumentos de ordenación”*. Por tanto, hay que ir a las relaciones de puestos de trabajo o los estatutos del correspondiente ente administrativo para ver si un determinado puesto se califica como de personal directivo profesional. Si la respuesta es afirmativa estamos ante personal directivo profesional.

Sigue diciendo esta norma que la naturaleza jurídica de la relación de empleo del personal directivo público profesional es con carácter general de Derecho Administrativo, pero contempla una excepción en la que ese personal directivo profesional debe ser de Derecho Laboral y no de Derecho Administrativo. En los casos de personal directivo cuya relación de servicios deba ser laboral estará sometido a la relación laboral de carácter especial de alta dirección, mediante un contrato regulado por el RD 1382/1985.

Ese supuesto especial son los puestos de personal directivo profesional del sector público institucional estatal. En estos casos los puestos de personal directivo son los que, de acuerdo con lo previsto en sus estatutos, figuren con tal carácter en los correspondientes instrumentos de ordenación. Y la relación de servicios con quienes ocupen esos puestos directivos se instrumenta necesariamente con un contrato laboral de alta dirección.

Por tanto, en el sector público institucional estatal el personal directivo profesional no tiene una relación administrativa, sino un contrato laboral de alta dirección y basta con que el puesto esté designado como de personal directivo en los instrumentos de ordenación de personal y los estatutos de la sociedad o ente para que, sin necesidad de otro análisis, nos encontremos ante ese tipo de relación laboral especial.

No obstante, podríamos plantearnos si fuera posible cuestionar la legalidad del instrumento de ordenación de puestos de trabajo o los estatutos del ente. Es decir, se puede discutir si esos instrumentos de ordenación o los estatutos pueden libremente calificar como personal directivo cualquier puesto o, por el contrario, al menos en el caso de los entes del sector público institucional en los que la relación de servicios del directivo debe ser un contrato laboral de alta dirección, esos instrumentos o estatutos solamente pueden calificar como puestos de personal directivo a los que cumplan los criterios tradicionales jerárquico, funcional y objetivo propios de dicha relación laboral especial. Si la respuesta fuera afirmativa, de manera que la decisión de calificar un puesto como directivo no sea discrecional sino reglada en cuanto a su fondo, entonces surgirían otra cadena de dudas. ¿Ante qué orden jurisdiccional podrían impugnarse los instrumentos de ordenación o los estatutos? En el caso de ser el orden contencioso-administrativo, ¿podrían los órganos del orden jurisdiccional social decidir sobre su legalidad a título prejudicial, *iuris tantum*? ¿Qué naturaleza jurídica tendrían esos estatutos o instrumentos de ordenación? En el caso de considerarse actos administrativos (como la jurisprudencia contencioso-administrativa actual considera a las relaciones de puestos de trabajo), ¿devendrían en inatacables si pasara el plazo de impugnación de los mismos sin haber sido recurridos?

En todo caso esta nueva regulación de 2023 ha provocado un giro en la jurisprudencia social, de manera que la sentencia de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2025 (rcud 2807/2024) admite ahora que el gerente provincial de un ente público de la Comunidad Autónoma de Andalucía (la Agencia Pública Andaluza de Educación) tiene la condición de contratado laboral de alta dirección,

en contraste con lo que había resuelto en sus sentencias anteriores (basta con comparar con la sentencia de 11 de octubre de 2023, rcud 2053/2021). El fundamento es precisamente que el artículo 13 EBEP permite a la Comunidad Autónoma definir cuáles son los puestos de personal directivo profesional y que en aquellos casos en que se cubran por personal laboral el contrato que procede es el especial de alta dirección. El Tribunal Supremo dice entonces que la Ley 1/2011, de 17 de febrero, de reordenación del sector público de Andalucía, había desarrollado esa previsión del EBEP y los gerentes provinciales de ese ente público, de acuerdo con sus estatutos, estaban configurados como personal directivo profesional.

En definitiva, con carácter general y a salvo de que la legislación de una Comunidad Autónoma diga otra cosa, no pueden existir contratos laborales de alta dirección en la Administración, pero, al contrario, los puestos de personal directivo profesional se deben cubrir mediante contratos de alta dirección cuando estemos antes del sector público institucional y en los estatutos y/o instrumentos de ordenación de esos entes se califiquen los correspondientes puestos como directivos. La situación en el sector público pasa a ser totalmente diferente de la que existe en el sector privado.

El concepto de sector público a efectos del personal laboral de alta dirección.

Esta regulación obliga a delimitar qué debe entenderse por sector público institucional. El sector público institucional aparece definido en el artículo 2.2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), pero también (y de forma no totalmente coincidente) en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP). Sin embargo, el art. 123.6 del RD Ley 6/2023 se refiere solamente al sector público institucional estatal “incluido en el ámbito de aplicación de este libro”. Ello nos remite al artículo 105.5 del Real Decreto-ley, que define como sector público a los organismos y entidades a los que se refiere el artículo 2.1.d EBEP, esto es:

“Los organismos públicos, agencias y demás entidades de derecho público con personalidad jurídica propia, vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas”.

Hay que subrayar que al no incluir la letra e del art 2.1 EBEP quedan fuera las Universidades Públicas.

En conclusión, en todos estos entes del sector público, el personal directivo profesional, que es el que cubre los puestos de trabajo así definidos en sus estatutos e instrumentos de ordenación de personal (relaciones de puestos de trabajo o el instrumento de que en cada caso se trate), debe quedar vinculado al ente con un contrato de trabajo especial de alta dirección. Basta con que el puesto cubierto esté definido como propio de personal directivo profesional en los estatutos, la relación de puestos de trabajo o instrumento análogo, la calificación habrá de reputarse a priori correcta. Por supuesto parece que podría cuestionarse la legalidad de la relación de puestos de trabajo, pero, dejando aparte todas las dificultades procesales para ello (orden jurisdiccional competente, naturaleza de acto administrativo y preclusión del plazo de recurso, etc.), el parámetro de legalidad de la calificación de la relación laboral no sería el RD 1382/1985, sino el art 13 EBEP.

Límites a las retribuciones y a las indemnizaciones del personal de alta dirección del sector público estatal.

En relación con el personal directivo del sector público estatal (entendido ahora en el sentido de la LGP) no hay que olvidar que la

disposición adicional octava de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, se regula toda una serie de especialidades de los contratos mercantiles y de alta dirección del sector público estatal. Se prohíbe que se pacte que la indemnización por desistimiento del empresario sea superior a los siete días por año, con un máximo de seis mensualidades, se dice que el cálculo del salario para fijarla ha de excluir los incentivos y se excluye la indemnización cuando el directivo sea funcionario de carrera o empleado del sector público con reserva de puesto de trabajo.

Por otra parte, esta norma establece límites a las retribuciones de este personal, los cuales se han desarrollado en el Real Decreto 451/2012, de 5 de marzo, por el que se regula el régimen retributivo de los máximos responsables y directivos en el sector público empresarial y otras entidades.

Enquadramiento en la Seguridad Social.

Para terminar voy a señalar que, aparte del encuadramiento de los funcionarios y del personal laboral de las Administraciones Públicas, que se produce en el Régimen General de la Seguridad Social o, según los casos, en los regímenes especiales para funcionarios civiles, Administración de Justicia y militares, el art. 136 LGSS contiene unas previsiones incluyendo expresamente en el Régimen General de la Seguridad Social a los altos cargos de las Administraciones que no tienen la condición de funcionarios ni de personal laboral. Así:

- a) Los altos cargos de las administraciones públicas y de las entidades y organismos vinculados o dependientes de ellas, que no tengan la condición de funcionarios públicos y sean retribuidos por su cargo.
- b) Los miembros de las corporaciones locales y los miembros de las Juntas Generales de los Territorios Históricos Forales, Cabildos Insulares Canarios y Consejos Insulares Baleares que desempeñen sus cargos con dedicación exclusiva o parcial.

En ambos casos el art 264 LGSS les reconoce la protección por desempleo, si bien en el caso de los altos cargos de las Administraciones se excluye expresamente dicha protección si tuviesen derecho a percibir retribuciones, indemnizaciones o cualquier otro tipo de prestación compensatoria como consecuencia de su cese.



Rafael A. López Parada

Magistrado de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo
ralopezparada@gmail.com

Prof. Dr. Madeleine Bernhardt, LL.M

Leading Transformation in Law Firms: How to unlock performance in times of radical change

Law firms today face a perfect storm of disruption: Rapid technological advancements, evolving client demands, shifting workforce expectations, and fierce competition for top talent are reshaping the very foundations of how law firms operate. Every firm, including yours, is feeling the impact.

At times like this, significant change is a given, but long-term success is not.

To stay ahead of your competitors, you need to build a future-ready firm—one that successfully responds to disruptive developments and proactively drives transformation across the organization.

If you embrace transformation as a continuous priority, your firm will not just survive; it will thrive. If you don't, others will. And likely, they will leave you behind.

After all, in today's legal market, the firms that succeed are the ones that can "continuously transform at speed."¹

What determines whether transformation succeeds or fails?

It is leaders who enable people and teams to drive and thrive amid transformation.

The Human Factor: Why transformation succeeds—or fails

You are undergoing transformation to build a future-ready firm, strategically driving growth, adapting quickly to external shifts, and driving necessary change across your firm. But transformation success is far from guaranteed.

For three decades, research has consistently shown that many transformations fail. In 1995, Harvard Business School professor John Kotter found that about 70% of organizational transformations did not succeed. A recent EY and Oxford study² revealed similar results: In a survey of over 900 C-suite executives, 67% of leaders said they had experienced at least one underperforming transformation in the last five years.

Why do so many transformations fall short?

Ultimately, transformation success - or failure - comes down to people. Research shows that of the approximately 70% of transformations that fail, only about 25% are due to structural or budgetary challenges. A staggering 75% of outcomes hinge on the human factor. The EY and Oxford study authors concluded that the "key to turning transformation failure into success relies on the ability of organizations and their leaders to completely redesign transformations with humans at the center."³

Having a strong focus on human potential and performance is crucial to your firm's success, both in responding to external shifts and driving internal transformations. It enables you to

- attract, develop, and retain top talent
- unlock peak performance in individuals and teams, helping them reach their full potential
- leverage multidisciplinary collaboration to deliver greater value to clients
- build a strong, adaptive culture that responds quickly to disruption and fosters innovation.

Moreover, leading with a strong focus on human performance is directly linked to business outcomes: Firms that strongly focus on enabling people and teams to successfully transform "are 2.6 times more likely to be successful than those that do not"⁴—with a 73% chance of success versus only 28%.

AI and the culture transformation challenge

Historically, many law firms have been highly successful and have seen little need for transformation. Business was thriving, and, in many cases, still is. Even as legal tech evolved, discussions around adaptability and speed of change remained somewhat peripheral. Innovations such as automation and the streamlining of routine tasks, while valuable, did not appear disruptive enough to necessitate immediate action.

However, the emergence of generative artificial intelligence (AI) has changed this dynamic.

The conversation is no longer about incremental efficiency gains; it is about how law firms will address change at the very core of legal work.

A recent white paper by Simon-Kucher & Partners (2025), in collaboration with the Bucerius Center on the Legal Profession, explores how generative AI will disrupt the traditional commercial model of law firms. The authors predict that law firms must gradually "adopt a plurality of business and commercial models"⁵—expanding beyond the traditional commercial model to include software-driven business structures.

Moreover, they anticipate a profound shift in law firm culture. Future law firms are expected to operate more like corporations, with a clearer division of labor, increased centralization in decision-making, and more sophisticated approaches to market strategy and revenue generation. A major cultural challenge will be the need for leaders to share authority and embrace collaboration—not only among lawyers but also with professionals from other disciplines. The authors emphasize that this cultural shift is not just difficult but essential: "This cultural change is seen as the number one challenge by Managing Partners, ranking well ahead of technical obstacles or imperfections in the technology itself."⁵

1 Gardner, E., & Fealy, L. (2022, October 20). How transformations with humans at the center can double your success. EY. https://www.ey.com/en_gl/insights/consulting/how-transformations-with-humans-at-the-center-can-double-your-success.

2 Said Business School & EY (2022). The future of transformation is human. University of Oxford. <https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/2024-04/ey-the-future-of-transformation-is-human-report.pdf>.

3 Said Business School & EY (2022). The future of transformation is human. University of Oxford. <https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/2024-04/ey-the-future-of-transformation-is-human-report.pdf>.

4 Said Business School & EY (2022). The future of transformation is human. University of Oxford. <https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/2024-04/ey-the-future-of-transformation-is-human-report.pdf>.

5 Simon-Kucher & Partners in collaboration with Bucerius Center on the Legal Profession (2025). The AI-Economics of Legal Services. How generative AI will transform the commercial model of law, p. 14.

With law firms facing such fundamental shifts, how can you unlock people’s untapped potential to drive transformation and secure your firm’s future-readiness?

Adaptability is your key competitive advantage and human transformation is its engine

“It is not the strongest of the species that survives, nor the most intelligent that survives. It is the one that is the most adaptable to change.” - Charles Darwin

What drives success for your firm in times of constant transformation?

Darwin’s observation is still true: adaptability drives survival. Your firm’s long-term success and growth require a strategy that strengthens your firm’s adaptive capacity to evolve at speed. It comes down to answering this question: How quickly and effectively can your firm and its members learn, unlearn, adapt, and seize opportunities when confronted with new challenges?

Research by Chatman et al. reveals that firms with high organizational adaptability deliver better financial performance.⁶ For law firms, adaptability translates into sustainable growth by enabling

- effective multidisciplinary collaboration
- enhanced talent retention and development
- creation of truly innovative products and services.

For leaders, the mandate is clear: fostering adaptability is a leadership imperative to future-proof your firm. And a key driver of adaptability is a leader’s ability to foster human transformation.

Leading human transformation is what drives your firm’s adaptability

At the heart of any transformation lies the human ability to learn and grow in at least three different ways:

- 1. Behavioral patterns:** adapting how individuals, teams and leaders act to drive stronger outcomes – for example embracing collaboration in multidisciplinary teams
- 2. Mindsets:** shifting for example from individual expertise to collaborative solutions, and prioritizing curiosity over “looking smart”
- 3. Roles and identity:** redefining roles and contributions as part of the identity – evolving for example from delivering legal advice to creating value for all stakeholders or shifting from “exerting control” to empowering distributed leadership.

At its core, human transformation is about letting go of outdated mindsets and behaviors and adopting those that empower individuals and teams to thrive amid change.

Successful transformation leaders foster trust across the firm and inspire people to think and act differently. They lead through ambiguity, sustain momentum amid resistance, and create a culture of adaptability, ensuring that transformation is not just implemented but truly embraced.

The ACT-to-Transform® Framework: Fostering adaptability and performance across three levels

Building on insights from my earlier research on “The Future of Leadership”, conducted by the Bucerius Center on the Legal Profession in partnership with Egon Zehnder, I delved into 30 years of research on the success factors of transformation.

I also conducted over 35 interviews with Managing Partners, CEOs, and COOs from leading law firms - including major law firms from Spain - as well as top leadership scholars from internationally renowned business and law schools.

Drawing on these interviews, extensive research, my professional background in law and psychology, and over 20 years of experience in the legal industry, I developed a holistic model, the ACT-to-Transform® Framework:

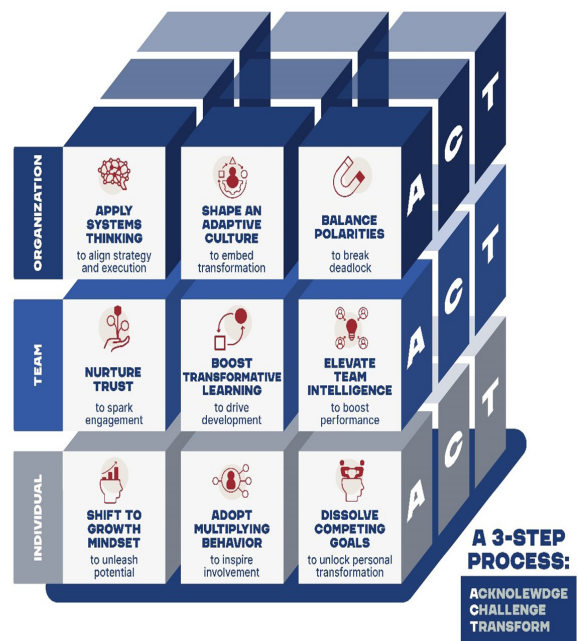


Figure 1: The ACT-to-Transform® Framework: Unlocking human performance for a future-ready firm.

This structured, science-based model identifies key areas leaders must address to build adaptive cultures, unlock human potential, and lead transformation effectively. Together, these areas provide a roadmap for future-proofing the firm.

Nine critical areas for leaders to focus on to unlock human performance

The ACT-to-Transform® Framework covers nine critical areas that leaders should focus on to unlock human potential and drive peak organizational performance during transformation.

Each area helps you shape a future-ready firm - one that has a strong culture and adapts quickly in a competitive environment. Together, they enable you to implement your firm’s strategy, including necessary transformations across the entire organization, by unlocking human performance.

⁶ Chatman, J. A., Caldwell, D. F., O’Reilly, C. A., & Doerr, B. (2014). Parsing organizational culture: How the norm for adaptability influences the relationship between culture consensus and financial performance in high-technology firms. *Journal of Organizational Behavior*, 35(6), pp. 785-808. <https://doi.org/10.1002/job.1928>.

They help you build a fast-learning, adaptive firm, which is *“the critical success factor during periods of transformation and systemic change.”*

Skillfully leading transformation across three levels

One of the things that makes leading through transformation so challenging is that you need to skillfully navigate across three interrelated levels continuously: the organizational level, the level of teams, and the individual level.

- **On the organizational level**, you shape your organization’s strategic and cultural capacity to transform your firm by ensuring you don’t fall prey to the “success syndrome”, where former successes blur your vision to see how your firm has to adapt. You build a culture of adaptability systematically and drive strategic conversations by balancing seemingly antagonistic values, such as short-term “versus” long-term focus, risk aversion versus risk affinity.
- **On the level of teams**, you foster your team’s capacity to handle and drive transformation by ensuring teams act with a deep level of trust, deploy a 360° perspective, and leverage team emotional intelligence to drive transformation.
- **On the individual level**, you transform mindsets and behaviors that don’t serve people any more, and adapt and embrace new mindsets and behaviors, such as moving forward with curiosity, a belief in continuous development, and a high tolerance for uncertainty.

The multi-faceted nature of transformation demands that leaders foster adaptability at all three levels. Skilled leaders know how to strengthen learning processes across all three levels and how to navigate seamlessly between the individual, team, and organizational levels.

Let’s briefly explore just one focus area on each level:

1.) Shift to Growth Mindset (Individual Level)

Whatever transformation you’re aiming to implement – be it cultural, technological, or enhancing internal collaboration – success depends on people (leaders and employees) being ready to fully engage. They need to believe they can rise to any challenge, learn what’s needed, and persist through setbacks.

With a growth mindset – a term coined by researcher Carol Dweck – challenges are seen as opportunities to learn and grow. Learning is valued over perfection. This encourages experimentation and viewing failures and mistakes as opportunities for growth.

Fostering a growth mindset among individuals increases flexibility and empowers them to adapt to changing circumstances with curiosity and courage.

In recent times, more and more law firms have shifted their strategy from a *“clients first”* perspective to a *“people first”* approach. This move is often driven by a critical realization. As one managing partner put it, *“we realized that wanting to serve more clients while failing to attract and keep top talent isn’t sustainable and would eventually stall growth”*. This shift demands a growth mindset across the firm’s leadership, emphasizing that everyone has the potential to learn, develop, and thrive. For leaders acting with a growth mindset, investing

time and energy in continuously supporting people to develop and grow is considered essential for long-term success.

Ask yourself: How do you support your fellow leaders in your firm to embrace a growth mindset?

2.) Nurture Trust (Team Level)

Teams thrive in an environment where trust and *“psychological safety”*, as defined by Prof. Amy C. Edmondson, are prioritized. Psychologically safe teams feel empowered to voice ideas, ask tough questions, and challenge the status quo which are all essential behaviors for transformation success.

As a leader, your role is to create and model this safety by fostering open dialogue and demonstrating vulnerability.

In one law firm, a managing partner grew increasingly frustrated with the lack of progress on the firm’s shift from a *“clients first”* to a *“people first”* strategy. Despite agreeing on the priorities, key leaders - including the COO, Head of HR, and his co-managing partner - seemed reluctant to take decisive steps forward. On reflection, the managing partner realized the problem wasn’t their lack of action but his failure to provide psychological safety in their conversations.

While he encouraged his team to challenge his ideas, in fact, he often dismissed differing views with lengthy explanations about why his approach was best. Over time, this stifled open debate, leaving his colleagues hesitant to engage. While they didn’t want to be seen as blockers to the intended transformation, they started to disengage from discussions as they felt their suggestions and concerns weren’t heard anyway. Often, they failed to follow through on what had been “agreed upon”. The managing partner came to understand that creating space for genuine debate and feedback was critical to driving the firm’s transformation forward.

Ask yourself: How do your actions and words model psychological safety for your (leadership) team?

3.) Apply Systems Thinking (Organizational Level)

At the organizational level, systems thinking ensures strategies align with transformation goals. This includes:

- Developing a firm-wide culture that embraces a growth mindset, led by example from leadership
- Aligning systems like remuneration with transformation objectives (e.g., do you reward innovation and reasonable risk-taking? Do you support those who learn from mistakes?)
- Removing contradictions within the organization that otherwise would undermine transformation effort and success.

With systemic thinking, you explore behavior in context:

One of the major challenges for many managing partners I have interviewed was how to create a truly collaborative culture in their firms. The issue often isn’t a lack of willingness to collaborate per se but compensation systems that over-reward solo specialists and *“rainmakers”* which, if taken too far, undermines collaboration. Instead of simply urging partners to collaborate more, it’s more effective to examine how the compensation structure might be driving this behavior.

7 Brassey, J., De Smet, A., Kothari, A., Lavoie, J., Mugayar-Baldocchi, M., and Zolley, S. (2021, August 2). Future proof. Solving the ‘adaptability paradox’ for the long term. McKinsey & Company. <https://www.mckinsey.com/capabilities/people-and-organizational-performance/our-insights/future-proof-solving-the-adaptability-paradox-for-the-long-term>

Brazilian law firm Mattos Filho offers an inspiring example, having radically redesigned its system to foster collaboration, “*moving away from the formulaic eat-what-you-kill approach to one that included a combination of objective, outcomes-based performance metrics and subjective decisions by a compensation committee*”.⁸

Ask yourself: How well do you apply a systems perspective when shaping your transformation strategy?

ACT to unlock human performance across the firm

To leverage the power of all nine focus areas, leaders can follow a three-step process that goes by the acronym ACT:

Step 1 – Acknowledge the current status and leverage diagnostic tools to uncover barriers and opportunities on the individual, team, and organizational levels.

Step 2 – Challenge so far unquestioned assumptions, behavioral patterns and systems that don’t serve your firm’s transformation goals. This requires leaders to ask the tough questions, encourage experimentation, and disrupt old patterns that hold the firm back.

Step 3 – Transform assumptions, behavioral patterns and systems using targeted tools and techniques to embed transformation into the fabric of your firm.

The ACT-to-Transform® Framework shall serve as your guide to unlock transformational change in your organization. It helps you empower individuals and teams to seize opportunities for development and growth, reinvent how they work and collaborate, and perform at their best amid constant change. You will build a radically future-ready firm “*that creates space for people to grow, change, and reach more of their full potential*”.⁹

You learn how to unlock human potential in a way that benefits your firm, your clients, your people and teams, and yourself. By discovering the nine critical areas, you gain:

- practical tools and actionable insights to grow your firm’s human and psychological capital to shape a firm that thrives in disruptive times
- new approaches to creating a culture of sustainable growth powered by trust and continuous shared learning
- strategies to inspire, empower, and enable individuals and teams to adapt quickly, collaborate effectively, and perform at their best
- insights that help you deliver outstanding client experiences by fully leveraging your firm’s collective potential.

A call to action for law firm leaders

Ultimately, transformation rises or falls on people. The takeaway is clear: human transformation must take center stage in any strategic transformation effort.

By fostering adaptability, championing learning, and leading by example, leaders can position their firms for sustained success in an era of constant change.

So, the question is: How will you lead your firm’s transformation? The time to act is now.



Prof. Dr. Madeleine Bernhardt, LL.M

Prof. Dr. Madeleine Bernhardt, LL.M., is a leading expert on the future of leadership in the legal profession. She is the founder of Deep Human Science, a leadership advisory in Berlin, and serves as Director of the Bucerius Center on the Legal Profession (CLP) at Bucerius Law School in Hamburg.

With a rare dual background in law and psychology, she has spent nearly two decades advising senior partners, management teams, and executives on how to lead transformation effectively by unlocking human potential. Her keynotes, advisory work, and research focus on building adaptive organizations and leading with psychological intelligence in times of disruption.

This book is the culmination of her work at the intersection of law, leadership, and human performance.
bernhardt@deephumanscience.de

⁸ Gardner, Heidi K. (2017). Smart Collaboration: How Professionals and Their Firms Succeed by Breaking Down Silos, p. 171. Harvard Business Review Press.

⁹ Cooks- Campbell, A: (2022). Becoming more you: What it means to transform as a human. <https://www.betterup.com/blog/human-transformation>.

Fernando Pérez Lozada

Más justicia a través del capital: cómo el third-party funding está abriendo nuevos caminos en el arbitraje internacional

- El *third-party funding* (TPF) está transformando el acceso al arbitraje internacional, permitiendo que demandantes en América Latina, Europa y, en particular, en Alemania, puedan perseguir justicia gracias al capital.

El arbitraje internacional ha sido considerado durante mucho tiempo el estándar de oro para la resolución de controversias comerciales transfronterizas. Sin embargo, el acceso sigue siendo desigual. Mientras que grandes multinacionales y empresas estatales cuentan con recursos para litigar plenamente sus reclamos y defensas, las empresas más pequeñas —incluidas pymes, startups y negocios de economías emergentes— enfrentan barreras vinculadas a los elevados costos del arbitraje. Este desequilibrio estructural plantea una cuestión esencial: ¿qué ocurre cuando una parte tiene un reclamo con mérito jurídico, pero carece de los medios financieros para sostenerlo?

El *third-party funding* ofrece una respuesta clara. Al aportar capital a cambio de una porción de los resultados únicamente en caso de éxito, permite a los demandantes transferir el riesgo jurídico, liberar liquidez y buscar justicia sin comprometer sus operaciones principales. Más aún, está transformando la forma en que se entiende el acceso al arbitraje internacional.

Un terreno de juego desigual en el arbitraje internacional

Aunque el arbitraje internacional es valorado por su neutralidad, flexibilidad y fuerza ejecutoria en distintas jurisdicciones, también es innegablemente costoso. Las tarifas institucionales y de árbitros, los honorarios de abogados, los informes periciales, la producción documental y los servicios de traducción contribuyen a un costo que puede escalar rápidamente a cientos de miles o incluso millones de euros.

Las *ICC Dispute Resolution Statistics 2023*, publicadas en marzo de 2024, confirman que los costos de arbitraje siguen siendo elevados, siendo los honorarios legales la mayor parte de los gastos. Del mismo modo, las *ICSID Caseload Statistics (2024-1)* evidencian un aumento sostenido en controversias inversionista-Estado, sobre todo en los sectores de petróleo, gas y minería.

¿El resultado? Muchos demandantes con reclamos válidos quedan excluidos del sistema. La disparidad es aún más clara cuando las controversias enfrentan a empresas del Sur Global contra contrapartes con abundantes recursos de economías desarrolladas. En estos escenarios, el mérito legal pasa a segundo plano frente a la resistencia financiera.

El third-party funding como factor de equilibrio

El TPF habilita otra ecuación. Permite a los demandantes perseguir reclamos con mérito sin usar fondos propios ni asumir deuda. Los financiadores, por su parte, evalúan el mérito jurídico, la ejecutabilidad y el monto del reclamo antes de ofrecer capital sin recurso, bajo la premisa: “*no win, no fee*”.

Este modelo ha cambiado la narrativa en torno a la financiación de litigios. Según la *International Arbitration Survey 2022* de Queen Mary University of London, la percepción del TPF ha madurado: la mayoría

lo considera hoy un componente legítimo e incluso necesario de la estrategia moderna de resolución de controversias.

Asimismo, los marcos regulatorios avanzan. El Grupo de Trabajo III de UNCITRAL sigue explorando mecanismos de transparencia y revelación, mientras que instituciones como ICC, ICSID y LCIA ya han integrado la obligación de informar financiamiento en sus reglas procesales. Lejos de ser una vía alternativa, el TPF se ha convertido en parte del marco institucional del arbitraje moderno.

El contexto alemán: una conversación emergente

Alemania, creciente centro de arbitraje y *litigation finance*, aún desarrolla un enfoque nacional coherente hacia el TPF. Aunque el Bundesgerichtshof ha validado la legalidad de los acuerdos de financiamiento, existe un debate creciente sobre transparencia, salvaguardas éticas y eventuales regulaciones. Se esperan avances regulatorios en los próximos dos años.

La Resolución del Parlamento Europeo de 2022 llamó a establecer estándares comunes en la UE para la financiación de litigios, con el objetivo de evitar conflictos de interés y proteger los derechos de los demandantes. En Alemania, estas discusiones cobran fuerza, sobre todo en casos inversionista-Estado y reclamaciones colectivas. Cada vez más académicos y profesionales reconocen que un marco claro puede fomentar la innovación y al mismo tiempo salvaguardar la equidad procesal.

En este escenario, los árbitros y responsables de política pública en Alemania tienen la oportunidad de liderar con el ejemplo: incorporando transparencia, protegiendo a los demandantes y acogiendo la financiación como una herramienta hacia resultados más justos.

Lecciones desde Latinoamérica y Europa

Con experiencia en América Latina y Europa, hemos visto de primera mano cómo el TPF redefine expectativas y resultados.

En América Latina, permite a las pymes cuestionar abusos regulatorios, expropiaciones y violaciones contractuales que antes quedaban sin reclamar por falta de recursos. Varios arbitrajes ante el CIADI contra Estados latinoamericanos ya están siendo financiados por firmas especializadas.

México enfrenta actualmente una ola sin precedentes de 24 arbitrajes de inversión, un récord histórico. El más reciente lo inició Allianz SE, aseguradora alemana, contra medidas fiscales retroactivas. Allianz se suma a AXA en la impugnación de nuevas reglas de IVA que prohíben a las aseguradoras compensar el IVA cobrado en primas, una reinterpretación que, según el SAT, podría implicar adeudos de hasta 10 mil millones de dólares. Con unas 50 aseguradoras europeas en riesgo, se teme una ola de insolvencias y un fuerte golpe a la inversión extranjera.

En Europa, donde la industria de financiamiento está más madura, la discusión gira en torno a buenas prácticas, claridad regulatoria y el rol de los financiadores más allá del capital. Las iniciativas del Parlamento

Europeo y varios *policy paper* subrayan la necesidad de equilibrar transparencia, ética y el valor estratégico que aportan los financiadores.

En ambos contextos, el mensaje es claro: el TPF no es solo un producto financiero, es una herramienta de acceso. Empodera a las empresas a competir en igualdad de condiciones, incluso en disputas internacionales donde los costos y la complejidad las excluirían.

Conclusión

A medida que las disputas globales se vuelven más complejas y los presupuestos legales más ajustados, el *third-party funding* se presenta como un camino viable. Permite que quienes tienen casos sólidos pero recursos limitados accedan a justicia sin cargar solos con el peso.

En esencia, no se trata de alterar márgenes de ganancia, sino de garantizar que el mérito, y no el dinero, determine quién puede ser escuchado.

En este sentido, el TPF es más que capital: es un puente hacia la justicia.

Referencias y sugerencias de lectura:

- ICC Dispute Resolution Statistics 2023 (March 2024): <https://iccwbo.org/publication/icc-dispute-resolution-statistics-2023/>
- ICSID Caseload Statistics (Issue 2024-1): <https://icsid.worldbank.org/resources/publications/icsid-caseload-statistics>
- Queen Mary University of London & White & Case International Arbitration Survey 2022: <https://arbitration.qmul.ac.uk/research/2022-international-arbitration-survey/>
- UNCITRAL Working Group III on ISDS Reform: https://uncitral.un.org/en/working_groups/3/investor-state
- European Parliament Resolution on Responsible Private Litigation Funding (2022/2575): https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2022-0307_EN.html
- PwC Legal: “Third-Party Litigation Funding – Current Trends and Strategic Considerations”: <https://www.pwclegal.de/en/newsroom/en-third-party-litigation-funding.html>



Fernando Pérez Lozada

Abogado
Loopa Finance
fperez@loopa.finance

Fernando Pérez Lozada

Mehr Gerechtigkeit durch Kapital: Wie Third-Party-Funding neue Wege in der internationalen Schiedsgerichtsbarkeit eröffnet

- Third-Party-Funding (TPF) verändert den Zugang zur internationalen Schiedsgerichtsbarkeit grundlegend. Es ermöglicht Klägern in Lateinamerika, Europa und insbesondere in Deutschland, mithilfe von Kapital Gerechtigkeit einzufordern.

Die internationale Schiedsgerichtsbarkeit gilt seit langem als Goldstandard für die Beilegung grenzüberschreitender Handelsstreitigkeiten. Der Zugang dazu ist jedoch ungleich verteilt. Während große multinationale Unternehmen und staatliche Gesellschaften über die Ressourcen verfügen, ihre Ansprüche und Verteidigungen umfassend zu verfolgen, stoßen kleinere Unternehmen – darunter KMU, Start-ups und Firmen aus Schwellenländern – häufig auf unüberwindbare finanzielle Hürden. Diese strukturelle Schieflage wirft eine zentrale Frage auf: Was passiert, wenn eine Partei einen berechtigten Anspruch hat, sich aber den Prozess nicht leisten kann?

TPF liefert eine klare Antwort. Durch die Bereitstellung von Kapital gegen einen Anteil am Erlös – ausschließlich im Erfolgsfall – können Kläger ihr Prozessrisiko auslagern, Liquidität freisetzen und ihre Ansprüche verfolgen, ohne ihre Kernaktivitäten zu gefährden. Vor allem aber verändert TPF das Verständnis von Zugang zur internationalen Schiedsgerichtsbarkeit.

Ungleiche Ausgangsbedingungen in der internationalen Schiedsgerichtsbarkeit

So geschätzt Schiedsverfahren wegen Neutralität, Flexibilität und internationaler Vollstreckbarkeit sind – sie sind zugleich ausgesprochen teuer. Institutionelle Gebühren, Schiedsrichterhonorare, Anwaltskosten, Gutachten, Dokumentenproduktion und Übersetzungen treiben die Kosten schnell in den sechs- oder gar siebenstelligen Eurobereich.

Die *ICC Dispute Resolution Statistics 2023*, veröffentlicht im März 2024, bestätigen steigende Kosten, wobei Anwaltsgebühren den größten Anteil ausmachen. Auch die *ICSID Caseload Statistics (2024-1)* verzeichnen einen kontinuierlichen Anstieg von Investor-Staat-Streitigkeiten, insbesondere im Öl-, Gas- und Bergbausektor.

Das Ergebnis: Viele Kläger mit aussichtsreichen Ansprüchen werden faktisch vom Verfahren ausgeschlossen. Die Ungleichheit zeigt sich besonders deutlich, wenn Unternehmen aus dem Globalen Süden gegen finanzstarke Parteien aus Industrieländern antreten. In solchen Fällen tritt die rechtliche Begründetheit hinter die finanzielle Durchhaltekraft zurück.

Third-Party-Funding als Ausgleich

TPF schafft ein neues Gleichgewicht. Es erlaubt Klägern, berechnete Ansprüche geltend zu machen, ohne eigenes Kapital einzusetzen oder Schulden aufzunehmen. Finanzierer prüfen dabei sorgfältig Rechtslage, Vollstreckbarkeit und Streitwert, bevor sie nicht-regressives Kapital bereitstellen – der Kläger zahlt nur im Erfolgsfall („no win, no fee“).

Dieses Modell hat die Wahrnehmung von Prozessfinanzierung verändert. Laut der *International Arbitration Survey 2022* der Queen Mary University of London wird TPF heute mehrheitlich als legitimer und notwendiger Bestandteil moderner Streitbeilegungsstrategien angesehen.

Auch die Regulierung zieht nach: Die UNCITRAL-Arbeitsgruppe III arbeitet an Transparenz- und Offenlegungsmechanismen, während ICC, ICSID und LCIA Finanzierungs Offenlegung in ihre Verfahrensordnungen integriert haben. TPF ist längst kein Schlupfloch mehr, sondern Teil des institutionellen Rahmens moderner Schiedsgerichtsbarkeit.

Deutschland: Eine aufkommende Diskussion

Deutschland entwickelt sich zu einem wichtigen Standort für Schiedsgerichtsbarkeit und Prozessfinanzierung, verfügt jedoch noch nicht über einen kohärenten nationalen Ansatz. Zwar hat der Bundesgerichtshof die Zulässigkeit von Finanzierungsvereinbarungen bestätigt, dennoch nimmt die Debatte um Transparenz, ethische Leitplanken und mögliche Regulierung zu. Rechtliche Entwicklungen sind in den kommenden zwei Jahren zu erwarten.

Die Resolution des Europäischen Parlaments von 2022 fordert gemeinsame EU-Standards für Prozessfinanzierung, um Interessenkonflikte zu vermeiden und Rechte der Kläger zu schützen. In Deutschland gewinnen diese Diskussionen an Dynamik, insbesondere im Bereich Investor-Staat-Verfahren und Massenklagen. Viele Juristen und Branchenvertreter erkennen zunehmend, dass ein klarer Rahmen Innovation fördern und gleichzeitig Verfahrensgerechtigkeit sichern könnte.

Damit eröffnet sich für deutsche Praktiker und Entscheidungsträger die Chance, eine Vorreiterrolle einzunehmen: Finanzierung transparent zu gestalten, Kläger zu schützen und Finanzierung als Instrument für gerechtere Ergebnisse zu etablieren.

Lehren aus Lateinamerika und Europa

Unsere Arbeit in Lateinamerika und Europa zeigt eindrücklich, wie TPF Erwartungen und Ergebnisse verändert.

In Lateinamerika ermöglicht es KMU, sich gegen regulatorische Übergriffe, Enteignungen oder Vertragsverletzungen zu wehren, die zuvor aus Mangel an Finanzierung nicht verfolgt wurden. Mehrere ICSID-Verfahren gegen lateinamerikanische Staaten werden inzwischen von spezialisierten Prozessfinanzierern getragen.

Mexiko sieht sich aktuell mit einer Rekordwelle von 24 Investitionsschiedsverfahren konfrontiert. Zuletzt hat die deutsche Allianz SE Klage gegen rückwirkende Steuermaßnahmen erhoben und folgt damit dem Beispiel von AXA. Streitpunkt sind neue Mehrwertsteuerregelungen, die Versicherern die Verrechnung vereinnahmter Prämiensteuern untersagen. Nach Einschätzung der Steuerbehörde SAT könnten Versicherer dadurch bis zu 10 Milliarden USD nachzahlen müssen. Mit rund 50 bedrohten europäischen Versicherern warnen Experten vor Insolvenzen und einem massiven Rückgang ausländischer Investitionen.

In Europa, wo die Branche ausgereifter ist, richtet sich die Diskussion zunehmend auf Best Practices, regulatorische Klarheit und die Rolle der Finanzierer über das Kapital hinaus. Initiativen des Europäischen Parlaments und einschlägige Studien betonen die Notwendigkeit,

Transparenz und Ethik mit dem strategischen Nutzen der Finanzierung in Einklang zu bringen.

Die Botschaft aus beiden Regionen ist klar: TPF ist nicht bloß ein Finanzprodukt. Es ist ein Instrument des Zugangs. Es versetzt Unternehmen in die Lage, Wettbewerbsbedingungen anzugleichen – gerade in internationalen Streitigkeiten, in denen Kosten und Komplexität sonst ausschließend wirken würden.

Fazit

Angesichts wachsender Komplexität globaler Streitigkeiten und knapper werdender Rechtsbudgets bietet Third-Party-Funding einen Ausweg. Es ermöglicht Parteien mit soliden Fällen, aber begrenzten Mitteln, ihre Rechte durchzusetzen, ohne die Last allein zu tragen.

Im Kern geht es nicht um Gewinnoptimierung, sondern darum sicherzustellen, dass der **rechtliche Anspruch – und nicht die Finanzkraft** – bestimmt, wer Gehör findet.

Third-Party-Funding ist somit mehr als Kapital. Es ist eine Brücke zur Gerechtigkeit.

Referenzen und Leseempfehlungen:

- ICC Dispute Resolution Statistics 2023 (March 2024): <https://iccwbo.org/publication/icc-dispute-resolution-statistics-2023/>
- ICSID Caseload Statistics (Issue 2024-1): <https://icsid.worldbank.org/resources/publications/icsid-caseload-statistics>
- Queen Mary University of London & White & Case International Arbitration Survey 2022: <https://arbitration.qmul.ac.uk/research/2022-international-arbitration-survey/>
- UNCITRAL Working Group III on ISDS Reform: https://uncitral.un.org/en/working_groups/3/investor-state
- European Parliament Resolution on Responsible Private Litigation Funding (2022/2575): https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2022-0307_EN.html
- PwC Legal: "Third-Party Litigation Funding – Current Trends and Strategic Considerations": <https://www.pwclegal.de/en/newsroom/en-third-party-litigation-funding.html>



Fernando Pérez Lozada

Abogado
Loopa Finance
fperez@loopa.finance

Alba Ródenas - Borràs

Sucesiones internacionales

El “Erbschein” y Registro de la Propiedad; un debate continuo

Seguridad jurídica, cooperación internacional y función probatoria tras la Resolución de la DGSJyFP de 23 de julio de 2025

Resumen

La Resolución de 23 de julio de 2025 de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (DGSJyFP) aborda nuevamente la compleja cuestión de la eficacia del Erbschein alemán ante el Registro de la Propiedad español. El Centro Directivo estima el recurso interpuesto contra la suspensión registral de una escritura de aceptación y adjudicación de herencia sujeta al Derecho alemán, y reafirma la suficiencia del Erbschein como título probatorio, así como los principios de cooperación y confianza mutua en el marco del Reglamento (UE) 650/2012.

1. Introducción

La inscripción en España de títulos sucesorios extranjeros continúa siendo uno de los temas más sensibles para la seguridad jurídica preventiva transfronteriza. Pocos documentos han generado tantos debates como el **Erbschein**, el certificado sucesorio nacional alemán emitido por los **Nachlassgerichte** (tribunales de sucesiones), cuya función es acreditar la condición de heredero conforme al Derecho alemán.

En el supuesto analizado, el Registro de la Propiedad de Altea suspende la inscripción de una escritura de herencia aceptada por la única heredera con base en un Erbschein, pese a estar apostillado, traducido y acompañado por los certificados de defunción y de últimas voluntades español. La negativa se fundamenta en la supuesta insuficiencia probatoria del Erbschein y en la falta de aportación del certificado alemán de últimas voluntades (**Zentrales Testamentsregister**).¹

La DGSJyFP revoca dicha calificación y sienta criterios esenciales para la práctica notarial y registral.

2. Argumentos del Registrador para la no inscripción

2.1. Insuficiencia del Erbschein como título material

El registrador sostiene que el Erbschein es un título abstracto, carente de legitimación y de un efecto probatorio equivalente al Certificado Sucesorio Europeo (CSE). Considera que está sujeto a prueba formal y material complementaria, incluyendo la acreditación del título material (existencia o no de testamento). El argumento se apoya en el art. 14 LH y en el art. 36 RH, exigiendo juicio de ley o prueba de Derecho extranjero.

2.2. Falta del certificado alemán de últimas voluntades

La suspensión se basa también en la no aportación del certificado del Registro Central de Testamentos alemán, al considerarse imprescindible conocer si existían disposiciones testamentarias otorgadas en dicho país.

2.3. Aplicación extensiva de la Resolución DGSJyFP de 25 de junio de 2024

La calificación aplica por analogía criterios propios de una sucesión holandesa compleja —con albaceas, heredero condicional y necesidad de testamento— pese a que no existe situación comparable en la herencia alemana del expediente.

¹ <https://www.arert.eu/membres-et-partenaires/>

2.4. Desconfianza hacia el procedimiento judicial alemán

Finalmente, se cuestiona la “habilidad” del Erbschein al no ser un CSE y ante la supuesta falta de control sobre la actuación del tribunal extranjero.

Según el Registrador, formalmente no se cumplen los requisitos de equivalencia funcional exigidos por la ley española.

3. Argumentos de la Notaría autorizante a favor de la inscripción

3.1. Diferencia esencial con el caso holandés de 2024

La notaría recurrente demuestra que la resolución citada por el Registrador es inaplicable: no existen albaceas, ni condiciones, ni conflicto de títulos, sino una sucesión intestada sencilla bajo Derecho alemán.

3.2. Valor del juicio notarial de ley extranjera

La notaría certifica su conocimiento del Derecho alemán, incluyendo el art. 35 GBO, según el cual el Erbschein es título suficiente para acreditar la condición de heredero ante el Registro de la Propiedad alemán (Grundbuch).

3.3. Incorporación de todos los documentos necesarios

La escritura contiene:

- certificado de defunción,
- certificado español de últimas voluntades,
- Erbschein apostillado y traducido.

Todos ellos exhibidos en original y unidos por testimonio, cumpliendo la exigencia del art. 14 LH.

3.4. Tradicional admisión en España del Erbschein y documentos equivalentes

Se recuerda la reiterada doctrina del Centro Directivo sobre la “empleabilidad”, entre otros, de los siguientes documentos:

- Erbschein alemán,
- Certificado sucesorio suizo,
- Verklaring van Erfrecht holandés,
- Acta de notoriedad francesa.

Estos títulos se han considerado suficientes sin necesidad de aportar el testamento base cuando este no es necesario para determinar al heredero.

3.5. El Erbschein presume la verificación judicial completa

El Tribunal alemán cumple sus funciones de forma previa a la emisión del Erbschein, es decir,

- recaba los documentos necesarios,
- comprueba el Registro Central de Testamentos,

- determina con certeza la condición de heredero.

Por tanto, exigir pruebas duplicadas supone desconocer la función del procedimiento judicial alemán.

4. Fundamentos de la DGSJyFP: el Erbschein como título suficiente

4.1. El Erbschein cumple las exigencias del art. 14 LH

La autoridad judicial alemana ha tramitado un expediente completo, verificando testamentos y documentos adicionales, y ha declarado a la heredera única. En consecuencia, no procede exigir el certificado alemán de últimas voluntades, ya verificado por la autoridad competente.

4.2. Eficacia del Erbschein como “resolución judicial” (art. 3 Reglamento 650/2012) y la diferencia con el CSE

Cuando la autoridad emisora es judicial, el Erbschein opera como acto jurisdiccional, no como documento privado ni meramente notarial.

Es cierto que el CSE tiene la ventaja de no precisar apostilla ni traducción. Pero ello no descarta ni impide la utilización del “Erbschein”, que el notario español utiliza con plenas garantías de seguridad.

El “Erbschein” es pues un documento judicial que debidamente apostillado y acompañado de su traducción oficial cumple todas las garantías: acredita de suyo el fallecimiento del causante e identifica al heredero o herederos.

4.3. Principio de cooperación y confianza mutuas

Exigir duplicidad documental implica:

- fiscalizar indebidamente al tribunal alemán,
- desconocer el estándar europeo de reconocimiento mutuo,
- dificultar la circulación de decisiones sucesorias.

4.4. Doctrina consolidada del Centro Directivo

Se recuerdan Resoluciones de:

- 21 marzo 2016,
- 19 junio 2018,
- 25 agosto 2021,
- 26 octubre 2022,
- 20 octubre 2023,

todas favorables a la suficiencia de documentos públicos extranjeros cuando la autoridad emisora ha actuado conforme a su ley nacional.

4.5. Efectos legales del Erbschein bajo Derecho alemán

Los arts. 2365–2367 BGB establecen:

- presunción de veracidad del contenido,
- protección del tráfico jurídico frente al heredero aparente,
- liberación del obligado que paga o transmite al heredero designado.

Estos efectos justifican su valor como título sucesorio probatorio suficiente.

5. Jurisprudencia del TJUE citada

El expediente analiza diversas sentencias, entre ellas:

- C-20/17, Oberle,

- C-658/17, WB,
- C-80/19, E.E. (reconoce el Erbschein como acto jurisdiccional),
- C-422/20, RKV v CR,
- C-187/23, Albaysy (23 enero 2025).

Todas consolidan que los certificados nacionales pueden tener efectos transfronterizos cuando actúan como resoluciones judiciales.

6. Legislación alemana y española citada

6.1. Alemania

- FamFG, art. 352 (expedición del certificado),
- GBO, arts. 35–36 (efectos ante el Grundbuch),
- BGB, arts. 2353 y 2365–2367 (naturaleza y efectos del Erbschein).

6.2. España

- Ley Hipotecaria, arts. 14, 18 y 322 ss.,
- Reglamento Hipotecario, art. 36 (prueba del Derecho extranjero),
- Ley del Notariado, arts. 55–56,
- Ley 29/2015, de cooperación jurídica internacional.

7. Conclusión: seguridad jurídica y clarificación doctrinal

El Erbschein es título suficiente para acreditar la condición de heredero en España. En consecuencia, no cabe exigir nuevas pruebas del título material ni el certificado alemán de últimas voluntades.

El Reglamento Sucesorio Europeo no excluye la utilización del “Erbschein” o de otros certificados nacionales a favor del CSE en las sucesiones internacionales.

Además, la autoridad española debe confiar en la actuación judicial alemana, siendo corresponsable de la seguridad jurídica transfronteriza y evitando la exigencia de duplicidades y formalismos innecesarios.

Esta resolución refuerza sin duda la circulación de documentos sucesorios dentro de la UE y consolida una doctrina coherente y segura para notarios, registradores y profesionales que intervienen en sucesiones internacionales.

Las sucesiones con elementos internacionales exigen una planificación rigurosa y coordinada. La tendencia normativa en Europa —incluida la reciente doctrina sobre el *Erbschein*— apunta a una mayor cooperación entre autoridades, pero también a un mayor escrutinio sobre la correcta acreditación del derecho aplicable.

Para la empresa familiar y el *private client*, la preparación previa no es solo recomendable: es una medida esencial para preservar la continuidad, proteger el patrimonio y evitar incertidumbres jurídicas y fiscales.



Alba Ródenas-Borràs

Abogada LL.M. Prof. de Derecho Internacional Privado UB,
Augusta Abogados, Barcelona
a.rodenas@augustaabogados.com

Alba Ródenas - Borràs

Internationale Erbfälle

Der „Erbschein“ und das spanische Grundbuch – eine anhaltende Diskussion

Rechtssicherheit, internationale Zusammenarbeit und Beweisfunktion nach der Entscheidung der DGSJyFP vom 23. Juli 2025

Zusammenfassung

Die Entscheidung der *Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública* (DGSJyFP) vom 23. Juli 2025 befasst sich erneut mit der komplexen Frage der Wirksamkeit des deutschen Erbscheins gegenüber dem spanischen Grundbuch. Die Behörde gibt dem Rechtsmittel gegen die Aussetzung der Eintragung einer Erbannahme- und Auseinandersetzungsurkunde nach deutschem Recht statt und bestätigt sowohl die Beweiskraft des Erbscheins als auch das Prinzip der Zusammenarbeit und des gegenseitigen Vertrauens im Rahmen der Verordnung (EU) Nr. 650/2012.

1. Einführung

Die Eintragung ausländischer Erbnachweise in Spanien zählt weiterhin zu den sensibelsten Fragen der präventiven internationalen Rechtssicherheit. Kaum ein Dokument hat so viele Diskussionen ausgelöst wie der Erbschein, das nationale deutsche Erbnachweisdokument der Nachlassgerichte, das die Erbenstellung nach deutschem Recht bestätigt.

Im vorliegenden Fall setzte das Grundbuchamt Altea die Eintragung einer Erbannahme durch die Alleinerbin aus, obwohl der Erbschein apostilliert, übersetzt und von Sterbeurkunde und spanischem Registerauszug über letztwillige Verfügungen begleitet war.

Die Aussetzung stützte sich auf eine vermeintlich unzureichende Beweiskraft des Erbscheins sowie auf das Fehlen des Auszugs aus dem **Zentralen Testamentsregister**.¹

2. Argumente des Grundbuchbeamten für die Nichteintragung

2.1. Unzureichende materielle Beweiskraft des Erbscheins

2.2. Fehlen des deutschen Testamentsregisterauszugs

Die Nichteintragung wird ferner darauf gestützt, dass kein Auszug aus dem Zentralen Testamentsregister vorgelegt wurde, obwohl dieser zur Feststellung des Vorliegens letztwilliger Verfügungen notwendig sei.

2.3. Weitreichende analoge Anwendung der DGSFP Entscheidung vom 25. Juni 2024

Der Beamte überträgt Kriterien aus einem komplexen niederländischen Erbfall, obwohl ein solcher mit der einfachen deutschen gesetzlichen Erbfolge im konkreten Fall nicht vergleichbar ist.

2.4. Misstrauen gegenüber dem deutschen Gerichtsverfahren

Zudem wird die „Tauglichkeit“ des Erbscheins angezweifelt, weil er kein Europäisches Nachlasszeugnis sei und angeblich keine ausreichende Kontrolle über das ausländische Gericht bestehe.

3. Argumente der beurkundenden Notarin zugunsten der Eintragung

3.1. Wesentlicher Unterschied zum niederländischen Fall von 2024

Die Notarin zeigt auf, dass die zitierte Entscheidung nicht einschlägig ist: Es gibt weder Testamentsvollstrecker noch Bedingungen oder konkurrierende Titel – vielmehr liegt eine einfache gesetzliche Erbfolge nach deutschem Recht vor.

3.2. Wert des notariellen Rechtsgutachtens zum ausländischen Recht

Die Notarin bestätigt ihre Kenntnis des deutschen Rechts, insbesondere von § 35 GBO, wonach der Erbschein ein ausreichender Nachweis zur Grundbucheintragung ist.

3.3. Vorlage aller erforderlichen Unterlagen

Die Urkunde enthielt:

- Die Sterbeurkunde,
- den spanischen Registerauszug über letztwillige Verfügungen,
- den apostillierten und übersetzten Erbschein.

Damit wurden die Vorgaben des spanischen Hypothekengesetzes erfüllt. (Art. 14 LH)

3.4. Traditionelle Anerkennung des Erbscheins in Spanien

Es wird an die gefestigte spanische Praxis zur Anerkennung folgender Erbnachweise erinnert:

- *deutscher Erbschein*,
- *schweizerisches Erbscheindokument*,
- *niederländische Verklaring van Erfrecht*,
- *französische Acte de notoriété*.

Diese wurden ohne Vorlage des zugrunde liegenden Testaments akzeptiert, sofern dieses nicht zur Feststellung der Erbenstellung erforderlich war.

3.5. Der Erbschein als Ergebnis einer vollständigen gerichtlichen Prüfung

Das deutsche Gericht:

- prüft sämtliche erforderlichen Unterlagen,
- nimmt Einsicht in das Zentrale Testamentsregister,
- stellt die Erbenstellung abschließend fest.

Eine doppelte Prüfung in Spanien würde die Funktion des deutschen Verfahrens missachten.

¹ <https://www.arert.eu/membres-et-partenaires/>

4. Entscheidungsgründe der DGSJyFP: Der Erbschein als ausreichender Nachweis

4.1. Erfüllung der Anforderungen des spanischen Rechts

Das deutsche Gericht hat ein vollständiges Verfahren durchgeführt und die Alleinerbin festgestellt. Ein zusätzlicher deutscher Registerauszug ist daher nicht erforderlich.

4.2. Der Erbschein als gerichtliche Entscheidung (Art. 3 EU ErbVO)

Ein von einem Gericht ausgestellter Erbschein ist ein hoheitlicher Akt. Dass das **Europäische Nachlasszeugnis** organisatorische Vorteile hat (keine Apostille, keine Übersetzung), schließt seine Verwendung nicht aus und verdrängt nationale Nachweise nicht.

Der „Erbschein“ ist somit ein gerichtliches Dokument, das – ordnungsgemäß apostilliert und mit einer amtlichen Übersetzung versehen – sämtliche Garantien erfüllt: Er belegt den Tod des Erblassers und identifiziert die Erbin oder die Erben.

4.3. Prinzip der gegenseitigen Anerkennung

Eine doppelte Dokumentenprüfung würde:

- die Tätigkeit des deutschen Gerichts ungerechtfertigt kontrollieren,
- europäische Standards missachten,
- die grenzüberschreitende Abwicklung von Nachlässen erschweren.

4.4. Gefestigte Verwaltungspraxis

Die Behörde verweist auf Entscheidungen von 2016 bis 2023, die die Anerkennung ausländischer öffentlicher Urkunden stützen.

- 21 März 2016,
- 19 Juni 2018,
- 25 August 2021,
- 26 Oktober 2022,
- 20 Oktober 2023.

4.5. Rechtswirkungen des Erbscheins nach deutschem Recht

Die §§ 2365–2367 BGB:

- begründen eine Vermutung der Richtigkeit,
- schützen den Rechtsverkehr,
- befreien den Verpflichteten bei Leistung an den im Erbschein ausgewiesenen Erben.

Diese Wirkungen rechtfertigen seinen Einsatz als ausreichenden Erbnachweis.

5. Herangezogene Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH)

Der Fall verweist unter anderem auf folgende Urteile des EuGH:

- C20/17 (*Oberle*),
- C658/17 (*WB*),
- C80/19 (*E.E.*),
- C422/20 (*RKV/CR*),
- C187/23 (*Albaysy*, Urteil vom 23. Januar 2025).

Alle bestätigen, dass nationale Erbnachweise grenzüberschreitende Wirkung entfalten können, wenn sie gerichtliche Entscheidungen darstellen.

6. Zitierte Gesetzgebung

6.1. Deutschland

- FamFG § 352,
- GBO §§ 35–36,
- BGB §§ 2353, 2365–2367.

6.2. Spanien

- Ley Hipotecaria,
- Reglamento Hipotecario,
- Ley del Notariado,
- Gesetz 29/2015 über internationale Rechtshilfe.

7. Schlussfolgerung

Zusammenfassend bestätigt die aktuelle Entscheidung, dass der deutsche Erbschein einen vollwertigen und ausreichenden Nachweis der Erbenstellung in Spanien darstellt. Weder zusätzliche materielle Unterlagen noch ein Auszug aus dem deutschen Zentralen Testamentsregister sind erforderlich. Die EU ErbVO schließt die Verwendung nationaler Erbnachweise nicht zugunsten des Europäischen Nachlasszeugnisses aus, sodass spanische Behörden dem Prüfungsverfahren deutscher Gerichte Vertrauen schenken und auf doppelte Kontrollmechanismen verzichten müssen.

Die Entscheidung stärkt die europaweite Mobilität erbrechtlicher Dokumente und erhöht die Rechtssicherheit in grenzüberschreitenden Nachlassfällen. Zugleich zeigt sie, dass internationale Erbfälle eine sorgfältige Planung und eine präzise Feststellung des anwendbaren Rechts erfordern.

Für Familienunternehmen und vermögende Privatpersonen bleibt eine frühzeitige erbrechtliche Gestaltung ein zentraler Faktor, um Vermögen zu schützen und rechtliche sowie steuerliche Risiken zu minimieren.



Alba Ródenas-Borràs

Abogada LL.M. Prof. de Derecho Internacional Privado UB,
Augusta Abogados, Barcelona
a.rodenas@augustaabogados.com

Frank Müller

STEUERRECHT 2026 (TEIL 1)

Inhalt

- A. Auswirkungen der Aktualisierung des OECD-Musterabkommens auf das dt-sp. DBA**
- B. Entwicklung der Beckham-Regelung**
- C. Die Gefahren der steuerlichen Sonderregelung (Beckham-Status)**
- D. Vergleich der steuerlichen Sonderregelungen „Mbappé“ – „Beckham“**
- E. Solidaritätszuschlag, ein Vergleich Deutschland-Spanien**
- F. Aktuelle Rechtsprechung zu Befreiungsvoraussetzungen in der Vermögensteuer und Erbschaftsteuer**

A. Auswirkungen der Aktualisierung des OECD-Musterabkommens auf das dt-sp. DBA

Die OECD („Organisation for Economic Co-operation and Development“) hat Ende November 2025 eine Aktualisierung des Musterabkommens („Model Tax Convention“) und seines Kommentars veröffentlicht, das neue Leitlinien zur grenzüberschreitenden Telearbeit („remote work“) und zur Betriebsstättenbegründung enthält. Das Update wird auch in die neue Gesamtausgabe des OECD-Musterabkommens einfließen, die für 2026 geplant ist.

Diese wird zu Auswirkungen auf das deutsch spanische Doppelbesteuerungsabkommen führen.

Die wichtigste Neuerung betrifft den Begriff der Betriebsstätte („Establecimiento Permanente“, EP im Spanischen). Die Randnummern 44.1 bis 44.21 der Kommentare zu Artikel 5(1) des OECD-Musterabkommens erläutern, wie dbzgl. Telearbeit bei der Prüfung zu bewerten ist und ob ein ausländisches Unternehmen mit einem Mitarbeiter in Spanien im Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers eine Betriebsstätte begründen kann. Das OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist ein international anerkanntes Modell für bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Es dient als Vorlage für zahlreiche DBA zwischen Staaten und wird durch einen Kommentar ergänzt, der die praktische Auslegung einzelner Bestimmungen, insbesondere des Art. 5 (Betriebsstätte) erläutert.

Der Beitrag „Änderung DBA Betriebsstätte Spanien“ erläutert die Neuerungen.

Betriebsstätte Spanien Neuerungen:

1. Wegfall des Erfordernisses „der Verfügungsmacht des Unternehmens“

Die bisherige Voraussetzung, dass die Wohnung des Arbeitnehmers „dem Unternehmen zur Verfügung stehen“ muss, um als feste Geschäftseinrichtung gelten zu können, wird gestrichen.

Dieser Wandel stellt eine wesentliche konzeptionelle Änderung dar:

Die Beurteilung des Vorliegens einer Betriebsstätte hängt nun primär von tatsächlichen Umständen des Arbeitsverhältnisses ab – also von der realen Arbeitsausübung – und nicht mehr von rein formalen Kriterien.

2. Neues objektives Kriterium: Regelmäßigkeit ($\geq 50\%$ der geleisteten Arbeitszeit)

Die Analyse beginnt nun mit einem objektiven zeitlichen Test, der den Grad der Regelmäßigkeit misst:

Leistet der Arbeitnehmer weniger als 50 % seiner gesamten Arbeitsstunden innerhalb eines 12-Monats-Zeitraums von seiner Wohnung oder einem anderen relevanten Ort in einem anderen Staat aus scheidet dieser Ort automatisch als mögliche feste Geschäftseinrichtung aus.

Es liegt keine Betriebsstätte vor.

Wird die 50%-Schwelle überschritten, erfolgt eine Bewertung anhand der tatsächlichen Umstände und anschließend nach dem entscheidenden Kriterium (siehe nächster Punkt).

Die OECD weist darauf hin, dass selbst wenn in einem Jahr die 50 % nicht erreicht werden, eine dauerhafte Nutzung desselben Arbeitsplatzes über mehrere Jahre als ausreichender Hinweis betrachtet werden kann, um den zeitlichen Test dennoch zu erfüllen.

3. Entscheidendes Kriterium: Vorliegen von „kommerziellen Gründen“ für die Tätigkeit in diesem Staat

Wird der 50%-Test erfüllt, ist der entscheidende Faktor, ob geschäftliche Gründe bestehen, die rechtfertigen, dass der Arbeitnehmer seine Tätigkeit von diesem Staat aus erbringt, und ob dessen Funktionen mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens in diesem Gebiet zusammenhängt.

Es liegen geschäftliche Gründe vor, wenn:

Die physische Anwesenheit des Arbeitnehmers im Staat unmittelbar die wirtschaftlichen Aktivitäten dort erleichtert,

das Unternehmen einen direkten operativen Vorteil aus der Anwesenheit des Arbeitnehmers erzielt, persönliche Interaktionen mit Kunden, Lieferanten, Geschäftspartnern oder potenziellen Geschäftschancen notwendig oder vorteilhaft sind,

das Unternehmen auf andere Einrichtungen im selben Staat zurückgreifen würde, wenn die Wohnung des Arbeitnehmers nicht verfügbar wäre.

Kurz gesagt: Geschäftliche Gründe liegen vor, wenn das Unternehmen in diesem Staat tatsächlich wirtschaftliche Aktivitäten ausübt und die Anwesenheit des Arbeitnehmers hierfür eine wesentliche Rolle spielt.

Fälle, in denen keine geschäftlichen Gründe vorliegen:

- Die Telearbeit wird vom Unternehmen dem Mitarbeiter auferlegt, um Kosten zu sparen (z. B. keine Büros mieten, allgemeine Home-Office-Politik).
- Die Fernarbeit dient ausschließlich dazu, den Mitarbeiter in der Arbeitnehmerschaft zu halten, ohne wirtschaftliche Aktivitäten im Wohnsitzstaat zu entfalten.
- Der Standort des Arbeitnehmers ist für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens irrelevant.

Die Beurteilung, ob die Wohnung des Arbeitnehmers eine feste Geschäftseinrichtung darstellt, erfordert eine einzelfallbezogene

Analyse in jedem Steuerjahr und richtet sich nach den tatsächlichen Funktionen, die der Telearbeitende in diesem Staat ausübt.

Unternehmen sollten daher Arbeitszeiten im Home-Office und die Gründe (geschäftlich oder privat) dokumentieren, um ihre Position bei einer möglichen Überprüfung durch die Steuerbehörden belegen zu können.

I. Fallbeispiele zu Folgen der Neuregelung:

1. Ein Arbeitnehmer lebt in Spanien und arbeitet dort für ein deutsches Unternehmen.

Das Unternehmen hat Kunden und Aktivitäten in Spanien.

Der Arbeitnehmer arbeitet > 50 % seiner Zeit von seiner Wohnung aus.

Er hält persönliche Treffen mit spanischen Kunden ab.

Ergebnis: Vorliegen einer Betriebsstätte in Spanien, denn die Anwesenheit erleichtert unmittelbar die Geschäftstätigkeit in Spanien.

2. Ein Softwareingenieur lebt in Spanien und arbeitet dort zu 100 % remote, aber:

seine Aufgaben richten sich ausschließlich an den Markt des Unternehmens (z. B. Deutschland),

es gibt keine Kunden oder Lieferanten in Spanien,

das Unternehmen ist in Spanien nicht tätig.

Ergebnis: Trotz Überschreiten der 50 % liegt keine Betriebsstätte vor.

3. Ein Mitarbeiter eines deutschen Unternehmens lebt in den Niederlanden.

Seine Arbeit besteht darin, holländische Lieferanten zu betreuen.

Das Unternehmen benötigt häufige Interaktionen in den Niederlanden.

Die Wohnung dient überwiegend als regulärer Arbeitsort (> 50 %).

Ergebnis: Vorliegen einer Betriebsstätte in Holland, infolge eines klaren geschäftlichen Grunds.

II. Fallbeispiele zur Doppelbesteuerung:

1. Häufiger Fall ist die Ansässigkeit eines Arbeitnehmers in Deutschland (dortiger Wohnsitz / gewöhnlicher Aufenthalt), der, bei einem deutschen Arbeitgeber beschäftigt, seine Tätigkeit bis zu 180 Tage im Jahr physisch von Spanien (z. B. vom Homeoffice) aus erbringt, die restlichen Tage in Deutschland tätig ist, ohne dass eine formelle Entsendung vereinbart ist, so dass der Fall grds. ähnlich dem einer Dienstreise zu betrachten ist.

a) Exkurs **Sozialversicherungsrecht**

Rechtsgrundlagen insoweit sind die EU-Verordnung (EG) Nr. 883/2004 sowie die VO (EG) Nr. 987/2009. Es liegt eine sogenannte Mehrstaatentätigkeit vor; der Arbeitnehmer arbeitet regelmäßig in zwei Mitgliedstaaten, so dass Art. 13 VO 883/2004 einschlägig ist.

Entscheidend in diesem Zusammenhang ist der Wohnsitzstaat. Der Arbeitnehmer ist in Deutschland ansässig und erbringt dort weiterhin einen wesentlichen Teil seiner Tätigkeit (≥ 25 %).

Gemäß Art. 13 Abs. 1 lit. a VO 883/2004 ist die sozialversicherungsrechtliche

Folge, dass deutsches Sozialversicherungsrecht bleibt anwendbar bleibt:

- Es besteht volle Versicherungspflicht in Deutschland,
- keine Sozialversicherungspflicht in Spanien
- Es ist eine A1-Bescheinigung erforderlich, ausgestellt von der deutschen Krankenkasse (für die Arbeitstage in Spanien).

b) **Lohnsteuerrechtlich** gilt gemäß Art. 14 DBA Deutschland–Spanien, §§ 1, 49 EStG, dass der Arbeitnehmer unbeschränkt steuerpflichtig in Deutschland (§ 1 Abs. 1 EStG) bleibt.

Art. 14 des DBA bestimmt für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit:

„(1) Vorbehaltlich der Artikel 15, 17 und 18 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.“

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.,,

Nach Art. 14 Abs. 1 DBA gilt die Besteuerung im Staat der tatsächlichen Arbeitsausübung.

Spanien erhält zwar grundsätzlich ein Besteuerungsrecht für die dort ausgeübten Arbeitstage.

Aber es greift hier Art. 14 Abs. 2 DBA D–ES, d. h., Spanien darf nicht besteuern, wenn nachfolgende drei Voraussetzungen insgesamt erfüllt sind:

- 1. Aufenthalt in Spanien ≤ 183 Tage im Kalenderjahr
- 2. Vergütung wird von einem nicht in Spanien ansässigen Arbeitgeber gezahlt
- 3. Vergütung wird nicht von einer spanischen Betriebsstätte getragen.

Bei ca. 180 Tagen sind alle Voraussetzungen erfüllt, so dass die lohnsteuerliche und einkommensteuerliche Folge das alleinige deutsche Besteuerungsrecht wäre. D. h., es entstünde

- keine spanische Einkommensteuer (IRPF) und keine spanische Lohnsteuer („retenciones a cuenta del IRPF“)
- keine Aufteilung nach Arbeitstagen und
- voller deutscher Lohnsteuerabzug.
- Insbesondere wäre keine spanische Steuerregistrierung und keine Mitarbeitermeldung in Spanien erforderlich

Mit der Neuregelung durch das Musterabkommen und einer Änderung des DBA zur Betriebsstätte in Spanien können die Umstände sich wesentlich ändern.

2. Nicht selten ist aber auch der Fall, dass ein deutsches Unternehmen ohne Betriebsstätte in Spanien dort einen Mitarbeiter anstellt und dieser regelmäßig, bspw. eine Woche pro Monat in Deutschland im Betrieb des Arbeitgebers und ansonsten aus dem home-office in Spanien arbeiten soll.

Zu beachten in diesem Zusammenhang ist: Sozialversicherungsrechtlich ergeben sich keine Unterschiede zu Fallbeispiel II.1. Allerdings kann dem Arbeitnehmer keine A1-Bescheinigung für Dienstreisen nach Deutschland ausgestellt werden, da es keinen Betrieb in Spanien gibt, von dem aus entsendet werden könnte.

Nach Art. 14 Abs. 1 DBA D–ES dürfen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in dem Staat besteuert werden, in dem die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird.

Wenn der Arbeitnehmer allerdings seine Tätigkeit an bestimmten Arbeitstagen bei seinem Arbeitgeber in Deutschland erbringt, kann erforderlich werden, dass der Arbeitslohn nach Arbeitstagen aufzuteilen ist.

Die 183-Tage-Regelung ist in diesem Fall gemäß Art. 14 Abs. 2 DBA bzgl. der Tätigkeit in Deutschland nicht anwendbar, da

- der Arbeitgeber in Deutschland ansässig ist
- die Vergütung von dem deutschen Unternehmen getragen wird

Deutschland darf mithin die dort ausgeübten Arbeitstage besteuern, auch wenn es weniger als 183 Tage sind.

Spanien hat das Besteuerungsrecht für die in Spanien ausgeübten Arbeitstage.

Der Arbeitgeber ist verpflichtet:

- den Arbeitslohn **arbeitstäglich aufzuteilen**,
- für die **in Deutschland ausgeübten Arbeitstage deutsche Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen**,
- für die **übrigen Arbeitstage** die Einkommensteuerpflicht (IRPF) des Mitarbeiters in Spanien zu berücksichtigen und spanische Lohnsteuer einzubehalten und dort abzuführen.

Zu diesem Zweck hat er eine Registrierung und Anmeldung in Spanien wie auch in Deutschland zu betreiben.

Der Mitarbeiter hat zwei Einkommensteuerrklärungen abzugeben.

Eine Doppelbesteuerung kann mittels Anrechnung der in Spanien gezahlten Steuer vermieden werden (Art. 22 DBA D–ES). Ein Problem insoweit besteht in der Praxis darin, dass

Kurzfasit in diesem Falle ist: Für Personen die in einem Land leben und dort sowohl remote, wie auch regelmäßig bei Ihrem Arbeitgeber im anderen Staat arbeiten, ist ggf. die Steuer aufzuteilen.

Wer hingegen nur zeitweise im Ausland arbeitet, bleibt steuerlich ausschließlich im Inland verhaftet – bis 183 Tage.

Unterschied zu Fallbeispiel II. 1:

Bzgl. der Einkommensteuer bzw. der Lohnsteuer ist das DBA Deutschland–Spanien zentraler Anknüpfungspunkt.

Es ist zu prüfen:

a) Stufe 1: Die steuerliche Ansässigkeit Art. 4 DBA D–ES

b) Stufe 2: Besteuerung im Tätigkeitsstaat Art. 14 Abs. 1 DBA

c) Stufe 3: Ausnahme gemäß Art. 14 Abs. 2 DBA:

Die 183-Tage-Regel gilt nur, wenn:

- der Arbeitnehmer nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist und
- die Tätigkeit nur vorübergehend ausgeübt wird.

Genau hier entsteht der Unterschied:

Fall II. 1: Wohnsitz Deutschland, bis 180 Tage/Jahr Spanien

- Arbeitnehmer nicht in Spanien ansässig
- Tätigkeit vorübergehend
- ≤ 183 Tage
- Art. 14 Abs. 2 greift

Spanien verliert sein Besteuerungsrecht

Es kommt zu keiner Aufteilung der Steuern.

Fall II. 2: Wohnsitz Spanien, regelmäßige Tätigkeit in Deutschland

- Arbeitnehmer nicht in Deutschland ansässig
- Tätigkeit in Deutschland regelmäßig
- Art. 14 Abs. 2 greift nicht

Art. 14 Abs. 1 bleibt anwendbar

Es kommt zur Aufteilung der Besteuerung.

Art. 14 Abs. 2 DBA D–ES wird jahresbezogen geprüft. D. h., maßgeblich ist immer das einzelne Kalenderjahr und damit der Aufenthalt von bis zu 183 Tagen im jeweiligen Kalenderjahr.

Wenn der Arbeitgeber nicht in Spanien ansässig ist und die Vergütung nicht von einer spanischen Betriebsstätte getragen wird, gibt es keine zeitliche Höchstgrenze, selbst wenn über mehrere Jahre hinweg der Mitarbeiter jedes Jahr sich 180 Tage lang in Spanien aufhält.

Das DBA enthält keine „Missbrauchsregel“ alleine wegen Wiederholung.

Zu beachten ist, dass für Geschäftsführer strengere Regelungen Geltung finden können.

Ein Problem in der Praxis besteht darin, dass Anrechenbarkeit in Spanien nur für eine festgesetzte und gezahlte ausländische Steuer, nicht eine bloß erwartete, gilt. Die Abgabe der spanischen Einkommensteuererklärung liegt zeitlich vor der deutschen Einkommensteuererklärung. Die deutsche Steuer ist entweder nur als Lohnsteuer einbehalten, oder noch gar nicht veranlagt; ein deutscher Steuerbescheid liegt nicht vor

Nach spanischem Steuerrecht (Art. 80 Ley del IRPF) erfolgt eine Anrechnung nur, wenn die ausländische Steuer endgültig feststeht und nachweislich gezahlt wurde. In der Praxis bedeutet das, der Lohnsteuerabzug allein genügt zumeist nicht. Das spanische Finanzamt fordert regelmäßig den deutschen Einkommensteuerbescheid, und/oder eine Steuerbescheinigung der deutschen Finanzverwaltung

Es kommt also regelmäßig zur vorläufigen Doppelbesteuerung. Spanien besteuert den vollen Arbeitslohn und es besteht für einen nicht unerheblichen Zeitraum ein Liquiditätsnachteil für den Arbeitnehmer, bis er eine Nachtragserklärung zur Berichtigung („rectificación de la autoliquidación“) abgeben kann, was Monate, im Einzelfall Jahre dauern kann.

Häufig erfolgt daher eine Anrechnung „auf Risiko“ in der spanischen Erklärung. Es kann zur Ablehnung kommen, die einen späteren Änderungsantrag notwendig macht. Auch dieser ist administrativ aufwändig, häufig werden zudem beglaubigte Übersetzungen der deutschen Unterlagen eingefordert.

Die deutsche Lohnsteuer sollte möglichst final gestaltet werden, mit korrekter, taggenauer Aufteilung und einer Minimierung von Abweichungen zur späteren Veranlagung. Dies erhöht die Akzeptanz bei der spanischen Finanzbehörde, ersetzt aber keinen Bescheid.

In jedem Falle besteht ein erhöhtes Ablehnungsrisiko. Die deutsche Veranlagung ist faktisch dringend zu empfehlen, auch wenn sie formal nicht zwingend wäre.

Im Ergebnis entsteht zwar keine endgültige, aber eine zeitliche Doppelbesteuerung mit nicht unerheblichem Aufwand und Kosten für die Arbeitsvertragsparteien, die nur über Verfahren zur Änderung beseitigt werden kann.

Für in Spanien ansässige Nutzer des sogenannten Beckham-Regimes sind solche Konstellationen vor Allem heikel und können zu unerwarteten Risiken führen.

Einfluss auf die nationale Praxis

Die OECD-Leitlinien sind nicht automatisch in alle DBA übernommen. So gilt die Änderung des DBA zur Betriebsstätte in Spanien noch nicht unmittelbar und gilt formal weiterhin in der Fassung bisheriger Verhandlungen. Allerdings können die nationalen Steuerverwaltungen diese neuen OECD-Hinweise zur Auslegung heranziehen. Offen bleibt, wann und auf welche Weise dies in der Finanzverwaltungspraxis umgesetzt wird.

Fazit

Mit den neuen Änderungen des OECD Musterabkommens kommt es zu wichtigen Folgen gerade im Hinblick auf „home-office“-Betriebsstätten. Diese modernen Arbeitsformen standen bislang nicht im Fokus der klassischen Definition des Betriebsstättenbegriffs. Damit erweitern und ändern sich die Voraussetzungen zur Prüfung, ob eine Betriebsstätte eines deutschen Unternehmens in Spanien vorliegt.

B. Entwicklung der Beckham-Regelung

Als „**Beckham-Regelung**“ wird eine Bestimmung des spanischen Einkommensteuerrechts (**Artikel 93 des „Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas“ (LIRPF)**) bezeichnet. Diese richtet sich an Personen, die ihren steuerlichen Wohnsitz aus beruflichen Gründen nach Spanien verlegen. Ziel der Regelung ist es, hochqualifizierte Fachkräfte und internationale Arbeitnehmer für den spanischen Arbeitsmarkt zu gewinnen, indem für einen begrenzten Zeitraum eine vereinfachte und ab einem bestimmten Einkommen günstigere Besteuerung vorgesehen wird.

Dies wird dadurch ermöglicht, dass begünstigten Personen unter gesetzlich bestimmten Voraussetzungen ein Wahlrecht gewährt wird, anstelle der regulären Einkommensteuer für unbeschränkt Steuerpflichtige, wie beschränkt Steuerpflichtige besteuert zu werden, wobei ausschließlich die in Spanien erzielten Einkünfte der spanischen Einkommensteuer unterliegen. Dadurch beschränkt sich der Steuersatz auf pauschal 24 %, deutlich weniger als der normale progressive Steuersatz (bis über 45 %).

Der heutige Art. 93 LIRPF geht auf die Einführung dieser sogenannten „Beckham-Regelung“ im Jahr 2003 zurück. Die Sonderregelung (Ley 62/2003 vom 30. Dezember 2003) trat zum 1. Januar 2004 in Kraft. Später wurde sie in die neue Einkommensteuergesetzgebung (Ley 35/2006 (LIRPF)) übernommen; dort ist sie heute als Art. 93 LIRPF verankert.

Die Bezeichnung „Beckham-Gesetz“ (*Ley Beckham* oder *Lex Beckham*) hat rein umgangssprachlichen Charakter, ebenso wie das aktuellere „Mbappé-Gesetz“ auf autonomer Ebene. Wenn auch sich die Mär selbst unter Steuerberatern hält, die gesetzliche Regelung sei geschaffen worden, um den hochdotierten Fußballer seinerzeit nicht davon abzuhalten, sich wegen der hohen Steuersätze in Spanien gegen einen Zuzug zu entscheiden, so trifft dies keineswegs zu. Beckham war lediglich der prominenteste Nutznießer, der kurz nach Einführung der Regelung 2003 zu Real Madrid wechselte. Er erfüllte alle Voraussetzungen der neuen Norm und profitierte erheblich davon. Da er weltweit sehr bekannt war, wurde die neue Steuerregel schnell als „Beckham-Regelung“ bezeichnet. Tatsächlich erfolgte aber eine breite Nutzung durch hochbezahlte Sportler, da in der ursprünglichen Fassung Art. 93 LIRPF diese berücksichtigte. Viele andere internationale Fußballprofis nutzten die Regel ebenfalls (z. B. Figo, Cristiano Ronaldo in den frühen Jahren etc.).

Steuerliche Änderungsanträge („enmiendas“), sei es in Spanien oder anderen Rechtsordnungen verfolgen Ziele wie Einkommensteuererleichterungen für bestimmte Gruppen, z. B. zur Begünstigung oder Senkung der Einkommensteuer für junge Menschen, Familien mit Kindern oder anderen Gruppen, als Teil einer allgemeinen Steuerreform, Vorschläge zur steuerlichen Absetzbarkeit oder Befreiung bestimmter Leistungen im Zusammenhang mit Sozialleistungen oder Situationen sozialer Verwundbarkeit (z. B. Wohnungsrenovierungen für Familien mit niedrigem Einkommen) oder das neue Kindergeld in Spanien.

Diese Maßnahmen können tausenden von Steuerpflichtigen zugutekommen, sind jedoch nicht für eine einzelne Person oder Familie konzipiert.

Einige autonome Gemeinschaften (wie Katalonien oder Madrid) haben Ermäßigungen oder Steuervergünstigungen bei regionalen Steuern eingeführt, etwa bei Übertragungs- oder Erbschaftssteuern, die auf familiären Kriterien beruhen (Kinder, Geschwister, usw.).

Diese Änderungen können zwar bestimmte Familiengruppen besonders begünstigen, die Regelung gilt jedoch für alle, die die objektiven Voraussetzungen erfüllen, und nicht für eine einzelne konkrete Person aufgrund einer Ermessensentscheidung.

In gleicher Weise können aber auch nachteilige Regelungen für bestimmte Gruppen entstehen; auch die neue Solidaritätssteuer, im Volksmund Reichensteuer, die erstmals auf das zum 31. Dezember 2022 gehaltene Vermögen angewendet wurde, war im Wege von Änderungsanträgen vorgeschlagen worden.

Nach geltendem spanischem Recht und der parlamentarischen Praxis ist es nicht zulässig und auch nicht üblich, dass ein steuerlicher Änderungsantrag ausschließlich einer identifizierten Person oder Familie zugutekommt. Das Rechtssystem verlangt Objektivität und Allgemeingültigkeit in der Besteuerung. Steuergesetze müssen auf klar definierte Gruppen angewendet werden und nicht auf namentlich genannte Personen. Die Gewährung eines spezifischen Vorteils für

nur eine Person würde eine Diskriminierung gegenüber anderen Steuerpflichtigen darstellen und damit grundsätzlich mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsprinzip unvereinbar sein.

Es gibt zwar sogenannte Steueramnestien oder Regularisierungsmaßnahmen, die Sanktionen oder Zinsen für einen bestimmten Zeitraum erlassen, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Diese gelten jedoch ebenfalls für klar definierte Gruppen von Steuerpflichtigen und nicht für namentlich benannte Einzelpersonen.

In der politischen Praxis kommt es mitunter zu Kritik oder Vorwürfen, dass bestimmte Steuervergünstigungen einigen Gruppen mehr nützen als anderen (z. B. Erleichterungen bei der Erbschaftsteuer für Familien der mittleren oder oberen Einkommensschichten).

Solche Debatten finden sich häufig in den Medien und in steuerpolitischen Analysen, stellen jedoch keine gezielt für eine einzelne Person oder Familie entworfenen Normen dar.

Da das Gesetz als zu vorteilhaft für sehr hohe Einkommen galt, kam es zu einer Reaktion der Politik und die „Beckham-Regelung“ wurde ab 2010 mit einer Beschränkung für Einkommen über 600.000 € geändert, wovon insbesondere Fußballprofis betroffen waren.

Beckham-Regelung – Gesetzesentwicklung

Der erste Gesetzesentwurf war der des „Proyecto de Ley de medidas fiscales, administrativas y del orden social“, dessen späterer Text im og. „Ley 62/2003“ mündete. Dieser Gesetzesentwurf wurde im September 2003 im spanischen Parlament („Congreso de los Diputados“) eingebracht. Nach Inkrafttreten am 1. Januar 2004 erfolgte 2006 die Übernahme der Regelung in das neue Einkommensteuergesetz „Ley 35/2006“, dort als Art. 93 LIRPF.

Die Beckham-Regelung wurde nicht ursprünglich als Art. 93 geschaffen. Im Gesetz „Ley 62/2003, vom 30. Dezember 2003“ befand sich die Norm in den Übergangs- und Ergänzungsbestimmungen *außerhalb* des damaligen Einkommensteuergesetzes („LIRPF“ (Ley 40/1998)).

Im Jahre 2006 erließ Spaniens neues Einkommensteuergesetz (Ley 35/2006, vom 28. November 2006). Diese Gesetzesnovelle integrierte die bereits existierende Sonderregelung für Zugewanderte in den neuen Gesetzestext, wo sie ihre heutige Position erhielt als „Art. 93 LIRPF – Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español“. Damit wurde die Sonderregelung zu einem regulären Artikel der LIRPF.

2010 erfolgte dann die erste große Reform. Durch das Gesetz „Ley 26/2009“ wurde Art. 93 verschärft, Personen mit Einkünften über 600.000 € wurde als Antwort auf die massive Nutzung durch Fußballprofis vom Sonderregime ausgeschlossen.

2023–2024 erfuhr die „Beckham-Regelung“ eine erneute, drastischere Reform durch das Startup-Gesetz („Ley de Startups“)

Art. 93 wurde erneut weitgehend überarbeitet, es kam zu bestimmten Lockerungen der Voraussetzungen, Einbeziehung von Unternehmern, digitalen Nomaden und Start-up-Gründern und einer Verlängerung des Zeitraums der Anwendung von bislang fünf auf sechs Jahre.)

Zusammenfassung der Entwicklung

Jahr	Ereignis	Bedeutung
2003	Gesetzesentwurf Sept. 2003 -> Ley 62/2003 (Dez.)	Einführung des Sonderregimes, aber noch nicht als Art. 93
2004	Inkrafttreten	Beginn des „Beckham-Regimes“
2006	Ley 35/2006	Norm wird Art. 93 LIRPF
2010	Reform	Beschränkung für Spitzeneinkommen
1023-24	Modernisierung	Erweiterung des Regimes um neue Personengruppen

Der, wie oben ausgeführt, selbst unter Steuerfachleuten die in der „Beckham-Regelung“ beraten, verbreitete Irrtum, diese sei geschaffen worden, da sich der Fußballer sonst geweigert hätte nach Spanien zu kommen, erklärt sich tatsächlich dadurch, dass sich in der Ursprungs-Fassung des Gesetzes „Ley 62/2003“ (die das spätere Ley 35/2006 und darin das heutige Art. 93 LIRPF vorbereitet hat) keine dbzgl. Gesetzesbegründung („Exposición de motivos“) findet, welche die Beweggründe („motivos“) des Sonderregimes für Zuzügler („impatriados“) wörtlich darlegt. Zwar enthält die Fassung der „Ley 62/2003“ wie sie im Boletín Oficial del Estado (BOE) veröffentlicht ist natürlich eine Gesetzesbegründung, keine aber die den Teil betrifft, der das Sonderregime für aus dem Ausland kommende Arbeitnehmer einführt.

Der gleiche Befund zieht sich durch spätere gesetzliche Fassungen und Kommentierungen. Auch neuere Fassungen oder Reformen dokumentieren nicht, dass jemals eine offizielle, formale „Begründung“ für den Teil des Gesetzes vorgelegt wurde, der das „Beckham-Regime“ regelt. Dies hat zur Folge, dass öffentliche Debatten über Zielsetzung, Zweck und wirtschaftspolitische Motivation vor allem auf Interpretationen, Kommentaren und Sekundärquellen beruhen.

Das ist die Erklärung, weshalb die Bezeichnung als „Lex Beckham“ als Solche populär wurde, nicht wegen einer offiziellen Begründung, sondern wegen prominenter Anwendungsfälle. Es existieren allenthalben Regierungserläuterungen im Gesetzgebungsverfahren.

So wurde im Rahmen der parlamentarischen Behandlung des „Ley 62/2003“ u. a. ausgeführt, dass Spanien im Vergleich zu anderen Staaten steuerlich weniger attraktiv für internationale Arbeitnehmer sei, ein Sonderregime nötig sei, um Abwanderung zu verhindern und Zuzug zu fördern, internationale Konzerne bei Standortentscheidungen auch die persönliche Besteuerung von Schlüsselpersonal berücksichtigen müssten. Es existiert aber keine einzelne Presseerklärung („Nota de prensa“ bzw. „Comunicado del Gobierno“) der Regierung nur zur Beckham-Regelung und kein zusammenhängender Regierungstext mit Argumenten zu volkswirtschaftlichen Vorteilen.

Die inhaltliche Argumentation, warum das Sonderregime eingeführt wurde, erfolgt daher in wissenschaftlichen, juristischen oder fiskalpolitischen Kommentaren aus der Ableitung von einzelnen Aussagen zur Begründung in parlamentarischen Dokumenten oder Kommentaren der Regierung. Diese lautet im Wesentlichen wie folgt:

„Durch die Einführung des maßgeblichen Absatzes im Gesetz 62/2003 sollte aus Sicht der nationalen Steuerpolitik die Ein- und Ausreise von Personen mit einem bestimmten Qualifikationsniveau steuerlich

erleichtert werden. Ziel war es, den Arbeitnehmertransfer zu fördern, indem eine Norm geschaffen wurde, die qualifizierte Arbeitnehmer anzieht.

So tritt die spanische Wirtschaft in Konkurrenz zu anderen Ländern bei der Anwerbung dieser qualifizierten Personen. Die spanische Wirtschaft muss eine „Anziehungskraft“ gegenüber anderen Volkswirtschaften ausüben. Es geht darum, ausländisches Kapital und Investitionen anzuziehen.

Ziel ist es, bestimmte strategische Tätigkeiten in Sektoren zu fördern, die besonders gefördert werden sollen. Es geht darum, dass die führenden Manager, leitenden Angestellten und Forscher ausländischer Unternehmen im Land ansässig werden.

Dieser Wettbewerb wird auch durch die Freizügigkeit von Personen und Kapital im Binnenmarkt vorgegeben. Spanien konnte nicht zurückbleiben.

Es soll ein Sonderregime eingeführt werden, um die Wettbewerbsfähigkeit der spanischen Wirtschaft und ihrer Unternehmen bei der Einstellung von Personal zu erhöhen, insbesondere von nicht ansässigen, hochqualifizierten Personen für leitende, Forschungs- oder kreative Aufgaben, die der spanischen Wirtschaft „etwas Mehrwert“ bringen. Diesen Personen wird die Möglichkeit geboten, Einkommensteuer auf Basis des Einkommensteuergesetzes (IRPF) oder, falls günstiger, des Einkommensteuergesetzes für Nichtansässige (IRNR) zu zahlen.

Spanien, wie andere wichtige Volkswirtschaften der Welt, muss offen sein und hochqualifiziertes Personal aus anderen Staaten oder Weltwirtschaften anziehen können.

Als entwickeltes Land muss Spanien in der Import- und Exportbewegung von Humankapital in den technologisch fortschrittlichsten und wertschöpfungsstärksten Sektoren präsent sein und intervenieren.

In diesem Prozess der Internationalisierung und Öffnung der spanischen Wirtschaft liegt der Hauptgrund für dieses Sonderregime mit der Wahlmöglichkeit zwischen IRPF oder IRNR, das eine wesentliche Auswirkung auf die Struktur der Körperschaftsteuer, der Einkommensteuer für Nichtansässige und der Einkommensteuer natürlicher Personen hatte, was in den folgenden Vorteilen für die spanische Wirtschaft zusammengefasst werden kann:

- Es erleichtert und fördert die Internationalisierung spanischer Unternehmen, indem Kapital exportiert wird und Einkünfte aus wirtschaftlichen Tätigkeiten im Ausland bei der Rückführung nicht besteuert werden.
- Es zieht ausländisches Kapital an, um die Gründung von Gesellschaften in Spanien zu erleichtern und gleichzeitig Investitionen in anderen Ländern zu fördern.
- Es erleichtert die Finanzierungsbedürfnisse der spanischen Wirtschaft, indem die Steuerbefreiung der von Nichtansässigen erzielten Zinsen aus dem Kauf in Spanien ausgegebener Wertpapiere erklärt wird.
- Es macht den internationalen Einsatz von qualifiziertem Personal der ansässigen Unternehmen attraktiver, wenn diese internationale Geschäfte tätigen.
- Es fördert die Wettbewerbsfähigkeit und das Wachstum der in Spanien ansässigen Unternehmen, indem die Einstellung hochqualifizierter Arbeitskräfte aus anderen Ländern erleichtert wird.“

Diese Argumente in Publikationen sind sekundäre Analysen, also Interpretationen aus wirtschaftspolitischem Kontext, Steuerpolitik und dem historischem Umfeld, was die Motive gewesen sein könnten.

Tatsächliches Ziel war es demgemäß also, Spanien international wettbewerbsfähiger zu machen, um hochqualifizierte ausländische Arbeitnehmer, Manager und Fachkräfte ins Land zu locken. Durch das „Beckham-Regime“ sollte der Steuernachteil ausgeglichen werden, der entstehen würde, wenn ein solcher Arbeitnehmer wegen seines Umzugs nach Spanien als steuerlicher Resident behandelt würde, mit den oft deutlich höheren Progressivsteuersätzen. Damit sollte der „Wettbewerb um Talente“ in Europa gestärkt und demzufolge die spanische Wirtschaft in Unternehmen, Forschung und Innovation gefördert werden.

Für Unternehmen war das ein Vorteil, da es ihnen leichter fiel, internationale Fachkräfte zu finden, mit dem Effekt, dass Spanien als Standort für multinationale Unternehmen attraktiver wurde.

Steuerpolitisch sollte das Sonderregime für „impatriados“ eine vereinfachte, transparente und planbare Besteuerung ermöglichen, mit festem Steuersatz und klar umrissenen Pflichten und Vorteilen. Dem stehen natürlich die fiskalischen Interessen gegenüber, nur die Steuerpflichtigen zu begünstigen, die tatsächlich die Voraussetzungen der Ausnahmeregelung – und zwar in jedem Moment der Dauer der Option – erfüllen. Im anderen Falle kann es jederzeit zum Ausschluss aus dem „Beckham-Regime“ kommen, mit ganz erheblichen Folgen.

Im Gesetz heißt es: „Das Gesetz 35/2006 vom 28. November über die Einkommensteuer natürlicher Personen und die teilweise Änderung der Gesetze über Körperschaftsteuer, die Einkommensteuer von Nichtansässigen und Vermögensteuer übernimmt als zusätzliches Steuerregime die Regelung für bestimmte Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz nach Spanien verlegen, die zuvor im Artikel 9 des konsolidierten Textes des Gesetzes 40/1998 geregelt war.“

Die deutsche Übersetzung des ursprünglichen Art. 9 der Ley 40/1998, vor der Einführung des 5. Absatzes durch Ley 62/2003 lautet:

„Artikel 9 – Gewöhnlicher Wohnsitz in Spanien

1. Eine Person wird als in Spanien gewöhnlich ansässig angesehen, wenn einer der folgenden Umstände zutrifft:

a) Die Person hält sich mehr als 183 Tage im Kalenderjahr im Hoheitsgebiet Spaniens auf. Vorübergehende Abwesenheiten werden bei der Berechnung der 183 Tage mitgezählt, sofern der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass er seinen steuerlichen Wohnsitz im Ausland hat. Im Fall von Staaten oder Gebieten, die gesetzlich als Steueroasen gelten, kann die Steuerverwaltung verlangen, dass der Nachweis der tatsächlichen Aufenthaltsdauer erbracht wird.

b) Der Schwerpunkt (Hauptort) der wirtschaftlichen Tätigkeiten oder Interessen – direkt oder indirekt – liegt in Spanien.

Außerdem wird im Allgemeinen angenommen, dass eine Person ihren Wohnsitz in Spanien hat, wenn der Ehegatte (der nicht rechtlich getrennt ist) und die minderjährigen Kinder gewöhnlich in Spanien leben.“

Vor 2003 definierte dieser Artikel ausschließlich objektive Kriterien, um festzustellen, wer in Spanien als steuerlicher Einwohner gilt, es entscheidet der physischer Aufenthalt oder der wirtschaftliche Lebensmittelpunkt.

Es gab keine Sonderregelung für neu zuziehende Fachkräfte. Wer nach Spanien kam, war sofort steuerlich ansässig und unterlag den normalen Progressivsteuersätzen des IRPF.

Erst die Ergänzung durch den 5. Absatz (Ley 62/2003) führte die Möglichkeit ein, dass bestimmte neu zuziehende Arbeitnehmer zwischen IRPF und IRNR wählen konnten („Beckham-Regime“).

„5. Personen, die infolge ihres Umzugs nach Spanien ihren steuerlichen Wohnsitz in Spanien erwerben, können wählen, ob sie während des Steuerjahres, in dem der Wohnsitzwechsel erfolgt, und in den fünf folgenden Steuerjahren ihre Einkommensteuer nach dem IRPF oder nach der Einkommensteuer für Nichtansässige (IRNR) entrichten möchten, sofern die folgenden Bedingungen erfüllt sind:

- *Die Einkünfte aus dieser Arbeitsbeziehung sind nicht von der Besteuerung durch die Einkommensteuer für Nichtansässige ausgenommen.*
- *Der Steuerpflichtige, der sich für die Besteuerung nach der Einkommensteuer für Nichtansässige entscheidet, unterliegt der Vermögenssteuer.*
- *Das Finanzministerium legt das Verfahren für die Ausübung der genannten Wahl in diesem Absatz fest.“*

Die heutige aktuelle Regelung beruht auf einer Neufassung des Artikel 93 des spanischen Einkommensteuergesetzes durch die dritte Schlussbestimmung des Gesetzes 28/2022 vom 21. Dezember über die Förderung des Ökosystems für Start-Ups (BOE (Staatsanzeiger) vom 22. Dezember, Start-Up-Gesetz), mit Wirkung zum 01. Januar 2023, die zu erheblichen Änderungen im so genannten „Lex Beckham“ führten.

Die Umsetzung dieses Gesetzes erfolgte allerdings erst mit Verzögerung von einem Jahr, mittels Königlichem Dekret 1008/2023 vom 5. Dezember. Das Dekret änderte den Inhalt des Kapitel I in Artikel 113 bis 120 des Titels VIII (Spezielle Regimes) der Verordnung über die Einkommensteuer der natürlichen Personen (Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, RIRPF). Gemäß der Ersten Schlussbestimmung des „Real Decreto 1008/2023 tritt es am 1. Januar 2024 in Kraft.

C. Die Gefahren der steuerlichen Sonderregelung (Beckham-Status)

Auch im Jahre 2026 werden erneut aus dem Ausland nach Spanien zugezogene Steuerpflichtige mit einem bestimmten Einkommensniveau für das Sonderregime optieren und den entsprechenden Antrag stellen. Zum Teil, aufgrund von Angeboten im Netz, die schnelle, günstige und einfache Dienstleistungsangebote für Anträge auf das Sonderregime, häufig zu einem geringen Pauschalpreis, offerieren.

Dies zumeist ohne Überprüfung des Arbeitsvertrags und dessen Umständen, oder der Argumentation zum Umzug, ohne Bewertung, ob der Arbeitgeber qualifiziert ist, oder Prüfung von Beteiligungen an Unternehmen, problematischen Nebentätigkeiten und der großen Anzahl von anderen Umständen, die den Antragsteller, ggf. sogar nach seinem früheren Heimatrecht, oder sonstigen im Ausland belegenden Sachverhalten, ausschließen könnten – und regelmäßig ohne jegliche Verteidigungsstrategie für den Fall einer möglichen Prüfung durch die spanischen Finanzbehörden in der Zukunft.

Hinweise auf Risiken erfolgen häufig ebensowenig wie auf den langen Zeitraum von bis zu 10 Jahren, in welchen Steuerprüfungen mit Nachzahlungen, Zinsen und Sanktionen, sowie über diesen

Zeitraum weit hinausgehende lange und kostspielige Verwaltungs- und Finanzgerichtsverfahren, möglich sind.

Der Beitrag befasst sich mit der Behandlung der steuerlichen Sonderregelung insbesondere aus deutscher Sicht.

Dass sich die so genannte Beckham-Regelung, auch Beckham-Gesetz oder Beckham-Law umgangssprachlich genannt, die ihren Ursprung im Jahre 2003 als einfache und attraktive steuerliche Option für ausländische Fachkräfte nahm, in der Zwischenzeit zu einem strategischen Risikobereich mit im Einzelfall intensiven Prüfungen, detaillierten Dokumentenanforderungen und langwierigen Rechtsstreitigkeiten mit den spanischen Finanzbehörden entwickelt hat, erfahren Antragsteller in der Beratung häufig nicht. Auch in seriösen Veröffentlichungen findet diese wenig populäre Problematik kaum Niederschlag; allenthalben in manchen, reißerischen Pressemitteilungen.

Denn die Bewilligung des Beckham-Regimes (span. „Régimen fiscal especial para trabajadores desplazados a territorio español,“) ist kein endgültiger „Freifahrtschein“, sondern steht implizit unter dem Vorbehalt der materiellen Richtigkeit der tatsächlichen Verhältnisse.

Der gestellte Antrag kann geprüft und von den spanischen Finanzbehörden stattgegeben werden, unbeschadet dessen ist aber eine spätere Aberkennung jederzeit möglich, denn entscheidend sind die tatsächlichen Verhältnisse über die gesamte Dauer der Gewährung.

Der Antrag auf die steuerliche Option der Nutzung des Sonderregimes ist bei Ausnutzung des Zeitraums von sechs Jahren, unter Berücksichtigung der Verjährungsfrist, der Beginn einer zehn Jahre langen Beziehung mit der spanischen Steuerbehörde. Und unmittelbar vor Ablauf des 10-Jahreszeitraums können ggf. dann erst langjährige und kostenintensive Rechtsstreitigkeiten mit erheblichen steuerlichen Folgen beginnen.

Vor der Stellung des Antrags sollte dem Mandanten daher nicht nur die Möglichkeit der Option und der Steuervorteil aufgezeigt werden, sondern auch umfassend mögliche, in seiner Person oder im Ausland liegende Problemfelder erörtert und weitere Risiken aufgezeigt werden.

Denn bei der Antragstellung mit Formular „Modelo 149“ prüft das spanische Finanzamt lediglich formal und summarisch auf:

- fristgerechten Antrag
- formale Voraussetzungen (Zuzug, Art der Tätigkeit, kein Voraufenthalt etc.)
- Plausibilität der Angaben.

Nicht geprüft wird im Moment der Antragstellung, ob Angaben vollständig oder materiell zutreffend waren oder ob verdeckte Ausschlussgründe vorliegen. Allenthalben werden Entsende- oder Arbeitsverträge und Flug- oder Schiffstickets zum Nachweis des Zuzugs eingefordert.

Und erst zu einem späteren Zeitpunkt kann das spanische Finanzamt sodann prüfen, ob die Tätigkeit tatsächlich so ausgeübt wird wie im Rahmen des Antrags angegeben, oder ob sich Sachverhalte geändert haben.

Die Bewilligung ist also gerade nicht das Ergebnis einer materiellen Prüfung durch das spanische Finanzamt.

Und dies sollte jedem Antragsteller bekannt und bewusst sein. Ebenso wie bei nachträglichem Entfall der Voraussetzungen, wie z. B. für den Fall längerer Arbeitslosigkeit entschieden, das Beckham-Regime aberkannt werden kann, so gilt dies generell im Hinblick auf alle Voraussetzungen.

Aberkennung des Status

Grundlage für spätere Aberkennungen ist, dass nach spanischem Steuerrecht (LGT – „Ley General Tributaria“) Steuervergünstigungen nur solange Gültigkeit besitzen, wie die gesetzlichen Voraussetzungen durch den Antragsteller tatsächlich erfüllt sind.

Stellt sich später heraus, dass Voraussetzungen mglw. nie vorlagen, oder nachträglich weggefallen sind, bzw. Sachverhalte unzutreffend dargestellt wurden, kann dieser Sachverhalt selbstverständlich rückwirkend, aufgrund einer steuerlichen Neuerteilung korrigiert werden; es kann zur im Rahmen der Durchführungsverordnung geregelten Aberkennung kommen.

Die Aberkennung des Beckham-Regimes erfolgt automatisch, wenn eine oder mehrere gesetzliche Voraussetzungen nicht mehr erfüllt ist.

Typische, einfacher Beispiele in dem Zusammenhang sind:

- Wegzug aus Spanien
- Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit (außer in ausdrücklich erlaubten Fällen)
- Einkünfte, die nicht unter das Regime fallen (z. B. spanische Betriebsstätte)
- Verstoß gegen formelle Pflichten (z. B. falsche oder verspätete Meldungen)
- Tätigkeit nicht mehr überwiegend als Arbeitnehmer in Spanien
- Spätere Änderung der Funktionen, das Ausscheiden als Geschäftsführer
- Änderung der Beteiligungsstruktur

Tatsächlich sind Fälle in der Steuerrechtspraxis häufig erheblich problematischer und komplexerer Art.

Die Rechtsfolge in solchen Fällen ist der Verlust des Beckham-Regimes ab dem Jahr des Verstoßes. Zu beachten ist allerdings, dass es regelmäßig zu rückwirkender Anwendung der „normalen“ Steuersätze kommt, ggf. zu Steuernachzahlungen, Zinsen und Sanktionen.

Typische Begründungen des Finanzamts für nachträgliche Aberkennungen sind:

- Tätigkeit entspricht nicht der beantragten Rolle
- Fehlende wirtschaftliche Substanz
- Verdeckte Beteiligungen oder Kontrolle
- Zentrale Geschäftsleitung nicht wie angegeben
- Fehlerhafte Einordnung der Einkünfte
- Formale Fehler mit materieller Wirkung

Solche Feststellungen des Finanzamts erfolgen zumeist im Rahmen von nachträglichen Prüfungen, die regelmäßig erst lange Jahre nach der Bewilligung des Antrags erfolgen und ausgelöst werden können durch Immobilienverkäufe, Betriebsprüfungen bei Dritten, hohe Einkünfte bzw. Kapitalgewinne und internationale Datenmeldungen, etc..

Die Kommunikation der Gewährung des Beckham-Status nach Antragstellung ist kein „begünstigender Dauerverwaltungsakt“, sondern eine Anwendungsvoraussetzung, die in jedem Jahr der Sonderregelung fortlaufend materiell erfüllt sein muss. Die Genehmigung ist keine Bestandsgarantie, es entscheiden die tatsächlichen Verhältnisse.

Alle Entscheidungen, sei es Verwaltungs- oder Gerichtsentscheidungen in diesem Zusammenhang stellen klar, die Genehmigung des Beckham-Regimes ist kein endgültiger Verwaltungsakt, sondern steht unter dem Vorbehalt, dass die materiellen Voraussetzungen tatsächlich erfüllt sind.

In keinem einzigen Fall argumentierte ein Gericht gegen eine Verwaltungsentscheidung mit dem Argument der Antrag sei genehmigt, mithin dürfe er nicht mehr geprüft werden. Das heißt, die Finanzbehörde darf jederzeit prüfen, ob die Voraussetzungen materiell erfüllt waren.

Zu beachten ist, dass der Großteil der Streitigkeiten administrativ vor dem „TEAC“ oder in den regionalen „Tribunales Económico-Administrativos“, also auf dem verwaltungsinternen Instanzenweg geklärt werden. Gerichtsurteile der Obersten Gerichte zu Lex Beckham gibt es hingegen verhältnismäßig wenige, was mit den sehr langen und kostenintensiven Verfahren zusammenhängt.

Das bedeutet, die AEAT (spanisches Finanzamt) prüft zunächst alle Beckham-Anträge und Streitfälle administrativ. Streitigkeiten über die materielle Voraussetzung des Sonderregimes werden also zuerst vor den Regionalen Wirtschafts- und Verwaltungsgerichten (TEAR (Tribunales Económico-Administrativos Regionales)) und ggf. beim „Tribunal Económico-Administrativo Central“ (TEAC) entschieden.

Erst wenn sodann Rechtsmittel gegen diese verwaltungsrechtlichen Entscheidungen eingelegt werden, was bereits bis zu dem Zeitpunkt mehrere Jahre in Anspruch genommen hat, kann der Fall vor ein ordentliches Gericht (z. B. TSJ – Tribunal Superior de Justicia) kommen.

Das TEAC bedeutet dabei die „Endstation“ im Verwaltungsverfahren und entscheidet häufig endgültig über Interpretation und Praxis. In relativ wenigen Fällen weichen die Gerichte (TSJ) vom TEAC ab. Die meisten Steuerpflichtigen ziehen eine Risikominimierung jahrelanger gerichtlicher Auseinandersetzung vor. Damit werden die meisten Aberkennungen oder Streitfälle auf Verwaltungsebene entschieden. Diese prägen die Praxis und sind für alle Beteiligten richtungsweisend.

Die im Verhältnis wenigen öffentlichen Gerichtsentscheidungen sind nur die Spitze des Eisbergs der sehr großen Anzahl von Problematiken die im Beckham-Regime auch nachträglich entstehen und vom Steuerpflichtigen leicht übersehen werden können.

Weitere steuerliche Folgen des Wegfalls

Von einem Wegfall des Sonderregimes ist im Einzelfall nicht nur die Einkommensteuer, sondern mglw. auch die Vermögensteuer betroffen, so dass finanzieller Schaden in 6- oder sogar 7-stelliger Höhe entstehen kann, wenn zusätzlich zur Einkommensteuer für Vermögen im Ausland Nachzahlungen für den gesamten Zeitraum von 6 Jahren zu befürchten sind.

Auch unter der „Beckham-Regelung“ gelten sowohl die spanische Vermögensteuer als auch die Solidaritätssteuer auf große Vermögen. Dies aber nur für in Spanien belegenes Vermögen, nicht für das sonstige Vermögen im Ausland.

Das heißt, Immobilien, Guthaben auf Bankkonten, Wertgegenstände, Beteiligungen oder Aktien in Spanien zählen zur Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer.

Auch die Solidaritätssteuer, auch Reichensteuer genannt, wird nur auf Vermögen berechnet, das in Spanien liegt, nicht auf weltweites Vermögen.

Die Vermögensteuer wird dabei in der Regel bei der Berechnung der Solidaritätssteuer angerechnet, sodass es nicht zu einer Doppelbesteuerung auf dasselbe Vermögen kommt.

Es ist also Vermögensteuer auf spanische Vermögenswerte, sofern diese den Freibetrag übersteigen, sowie ggf. Solidaritätssteuer zu zahlen, wenn das spanische Nettovermögen über dem Schwellenwert liegt.

Bei Wegfall des Regimes ist das gesamte weltweite Vermögen zu versteuern.

Einkünfte aus Kapitalvermögen

Bzgl. Einkünften aus Aktien ist zu unterscheiden in laufende Erträge wie Dividenden, Bezugsrechte oder bestimmte Ausschüttungen von Fonds. Diese stellen Einkünfte aus Kapitalvermögen („rendimientos del capital mobiliario“) dar.

Veräußerungsgewinne beim Verkauf von Aktien oder Fonds sind Kapitalgewinne („ganancias patrimoniales“).

Bei Anlagen in Krypto entstehen keine Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern Kapitalgewinne oder -verluste („ganancias y pérdidas patrimoniales“), z.B. beim Verkauf von Bitcoin gegen Euro oder Zahlung mit Krypto, was als Verkauf gilt.

Einnahmen aus Staking, Lending oder Airdrops gelten als sonstige Einkünfte („rendimientos del capital mobiliario“ oder „otros rendimientos“, je nach Fall).

Aktien- und Krypto-Veräußerungsgewinne werden gleichbehandelt; sie werden beide in Spanien unter der „Base del ahorro“ (Sparbasis, also Bemessungsgrundlage für Kapital- und Spargewinne) besteuert. Der Steuersatz ist identisch, obwohl die Einkunftsart unterschiedlich ist.

Beim Investment in Kryptowährungen, Derivate u. ä. entscheidet ob nach dem Kauf langfristig gehalten oder regelmäßig und aktiv gehandelt wird.

Private Vermögensverwaltung liegt grds. vor, solange nur mit eigenem Kapital gehandelt wird und keine Dienstleistungen für Dritte erbracht werden.

Es kann aber als gewerblich bzw. selbständig gelten, wenn z. B. das Trading sehr organisiert und professionell erfolgt, häufige Transaktionen erfolgen, Nutzung von Charts, Indikatoren, Trading-Strategien und teilweise Einsatz von Hebeln („Leverage“) beim Trading, also mit geliehenem Kapital handelt.

In diesem Fall besteht ein Risiko für den Beckham-Status.

Im Zusammenhang mit Einkünften aus Kapitalvermögen können z. B. bei steuerlich transparenten Trusts und Vorliegen eines unbedingtes und bereits entstandenen wirtschaftlichen Rechts des Begünstigten an den Vermögenswerten oder deren Erträgen, Ausschüttungen als Dividenden oder Zinsen qualifiziert werden.

Dem spanischen Recht ist der Trust als Rechtsfigur fremd. Diese werden in der Praxis mit unterschiedlichen Folgen von den Finanzbehörden behandelt.

Während insoweit nicht dem Sonderregime unterliegende Steuerpflichtige im Rahmen der Einkommensteuer progressive Steuersätze zwischen 19 % und 28 % unterliegen, sind bei der Beckham-Regelung ausländische, nicht arbeitsbezogene Einkünfte steuerfrei in Spanien.

Wenn aber Trust-Strukturen in Verbindung mit einem Arbeits- oder Dienstverhältnis bestehen, wie häufig bei Incentive-Programmen, aufgeschobenen Vergütungen oder Aktienoptionsplänen, die bei regulärer Steuerpflicht in der Einkommensteuer progressiven Steuersätzen bis zu 50 % unterliegen, so sind diese Einkünfte bei der Beckham-Regelung nicht steuerfrei, sondern unterliegen dem fixen Steuersatz von 24 % bis 600.000 €.

Ist eine Ausschüttung ausschließlich von der Entscheidung des Trustees ab, werden so gezahlte Beträge regelmäßig als Schenkung ohne steuerliche Vergünstigung regulär besteuert.

Immobiliengeschäfte

Häufiges und nicht komplexes Beispiel sind Immobilienoperationen während der Beckham-Jahre. In diesem Zusammenhang ist nicht der Erwerb an sich problemgeniegt, sondern das steuerliche Risiko, das sich aus dem Kauf (und später ggf. aus der Nutzung oder dem Verkauf) von Immobilien während der Beckham-Jahre ergeben kann. Im Beckham-Regime gilt der Steuerpflichtige zwar als in Spanien steuerlich ansässig, wird aber für die Einkommensteuer wie ein beschränkt Steuerpflichtiger behandelt.

Die Finanzverwaltung prüft deshalb bei Immobilienkäufen insbesondere, ob der Kauf eine wirtschaftliche Tätigkeit auslöst, ob sich daraus Einkünfte ergeben, die nicht unter das Sonderregime fallen, ob der tatsächliche Sachverhalt von dem erklärten abweicht.

In der Praxis unproblematisch sind der Kauf einer selbstgenutzten Wohnimmobilie (Haupt- oder Nebenwohnsitz), kein Weiterverkauf während der Beckham-Jahre, keine Vermietung und insbesondere keine Einbindung in eine unternehmerische Struktur.

Allein der Kauf führt nicht zum Verlust des Beckham-Regimes. Risiken können bspw. im Rahmen der Vermietung von Immobilien entstehen. Laufende Mieteinnahmen können u. U. als wirtschaftliche Tätigkeit qualifiziert werden. Es besteht das Risiko der Annahme eines Betriebs oder einer Betriebsstätte. Besonders kritisch ist dies, wenn mehrere Immobilien vorliegen, aktive Verwaltung oder Fremdpersonal bzw. Dienstleister eingeschaltet werden.

Der klassische Risikofall ist der Verkauf während der Beckham-Jahre, wenn es zu Veräußerungsgewinnen aus Immobilien kommt, die spanischer Besteuerung unterliegen. Die Verwaltung prüft die Haltefrist, Gewinnerzielungsabsicht, Häufigkeit und den Zusammenhang mit anderen Aktivitäten. Bei mehreren Transaktionen kann die AEAT argumentieren, dass keine private Vermögensverwaltung mehr vorliegt, sondern unternehmerische Tätigkeit.

Gerne wird argumentiert, dies betreffe Veräußerungsgewinne aus ausländischen Immobilien nicht. Richtig ist, dass solche grundsätzlich nicht in Spanien steuerpflichtig sind, solange das Beckham-Regime gilt (es sei denn, das Doppelbesteuerungsabkommen ordnet Spanien ausdrücklich ein Recht zu – was praktisch nie der Fall ist).

Aber auch hier prüft die Verwaltung, ob eine wiederholte Transaktion, professionelle Struktur oder ein Zusammenhang mit der Tätigkeit in Spanien vorliegt.

Wenn die AEAT vermutet, dass keine private Vermögensverwaltung, sondern eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt dann ist der Verlust des Beckham-Regimes zu befürchten und weltweite Immobiliengewinne können steuerpflichtig werden.

Kritisch ist in jedem Fall, wenn Immobilien über Gesellschaften gehalten werden, gleich, ob es sich um eine spanische oder ausländische Gesellschaft handelt, wenn der Steuerpflichtige maßgeblichen Einfluss hat, operativ tätig ist und die Immobiliertätigkeit faktisch eine Hauptaktivität ist.

Dies kann zur Annahme einer Betriebsstätte in Spanien, zur Einstufung als unzulässige selbständige Tätigkeit und Aberkennung des Beckham-Regimes führen.

Da diese Fälle recht leicht prüfbar sind tauchen sie überproportional in Verwaltungsverfahren auf.

Dies ist aber nur einer von sehr vielen risikogeneigten Fällen, die zur Aberkennung des Regimes führen können.

Gefahr Beckham für Deutsche

Wie ausgeführt, können auch aufgrund ausländischen Gesetzen Risiken im Beckham-Regime entstehen.

Außensteuergesetz

Die Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 des deutschen Außensteuergesetzes (AStG) betrifft natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt aus Deutschland ins Ausland verlegen und dabei eine wesentliche Beteiligung an Kapitalgesellschaften halten (§ 17 Einkommensteuergesetz (EStG)). Eine „wesentliche Beteiligung“ liegt aber schon vor, wenn der Steuerpflichtige innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Wegzug unmittelbar oder mittelbar mindestens 1 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft gehalten hat.

Mit dem Wegzug wird steuerlich fingiert, dass die in den Beteiligungen enthaltenen stillen Reserven, also nicht realisierte Wertsteigerungen, zum Zeitpunkt des Wegzugs veräußert worden sind. Die auf diesen fiktiven Veräußerungsgewinn entfallende Steuer ist grundsätzlich sofort zu entrichten.

Die Regelung greift insbesondere dann, wenn Deutschland infolge des Wegzugs sein Besteuerungsrecht an den stillen Reserven verliert, etwa weil der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt und dort steuerlich ansässig wird.

Darüber hinaus findet § 6 AStG aber auch Anwendung, wenn das deutsche Besteuerungsrecht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens eingeschränkt wird (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG). Dies gilt selbst dann, wenn nach innerstaatlichem Recht weiterhin eine unbeschränkte Steuerpflicht besteht, etwa bei Beibehaltung eines weiteren Wohnsitzes in Deutschland.

Da Steuerpflichtige unter der Beckham-Regelung für Zwecke der Doppelbesteuerungsabkommen regelmäßig nicht als in Spanien ansässig gelten, sondern wie beschränkt Steuerpflichtige behandelt werden, kann dies erhebliche Auswirkungen auf die Anwendung der Wegzugsbesteuerung sowie auf die Beurteilung von Doppelbesteuerungsfragen haben.

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Spanien sieht – in Anlehnung an Art. 13 OECD-Musterabkommen – keinen, zumindest automatischen Ausgleichsmechanismus vor, der entweder die Bemessungsgrundlage zwischen den Staaten aufteilt oder eine Anrechnung der deutschen Wegzugsbesteuerung auf eine spätere spanische Besteuerung gewährleistet. Daraus kann sich eine echte Doppelbesteuerung ergeben, insbesondere

wenn der tatsächliche Verkauf der Beteiligung erst nach Ablauf des Beckham-Regimes erfolgt. Denn während Spanien den vollständigen realisierten Veräußerungsgewinn besteuert, hat Deutschland den bis zum Wegzug entstandenen Wertzuwachs bereits im Rahmen der Wegzugsbesteuerung erfasst.

Dieses Risiko der effektiven Doppelbesteuerung ist regelmäßig nur über ein Verständigungsverfahren zu entschärfen.

Problem deutscher Arbeitgeber

Für aus Deutschland Zugezogene kann das Beckham-Regime Probleme aufwerfen, da gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG Deutschland sich das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus Tätigkeiten vorbehält, die entweder in Deutschland ausgeübt oder in Deutschland verwertet werden, auch und selbst dann, wenn der Steuerpflichtige nicht mehr in Deutschland ansässig ist.

§ 49 EStG greift mithin bei beschränkt steuerpflichtigen Personen, sofern sie inländische Einkünfte erzielen. Im Grundsatz gilt, wenn die Arbeit in Spanien ausgeführt wird, besteht kein unmittelbarer wirtschaftlicher Bezug zu Deutschland. Damit gilt, jedenfalls bei vollständiger homeoffice-Tätigkeit die aus Spanien erfolgt, auch Spanien als Besteuerungsstaat.

Im Beckham-Status kann diese Situation aber problematisch werden. Denn sofern ein deutscher Arbeitnehmer nach Spanien umzieht, den Antrag auf das Sonderregime stellt und weiterhin „remote“ für einen deutschen Arbeitgeber tätig ist, könnten die deutschen Steuerbehörden mit einer „Verwertung“ der Einkünfte in Deutschland argumentieren und die deutsche Besteuerung verlangen, was zur effektiven Doppelbesteuerung führen könnte.

Das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Spanien und Deutschland berücksichtigt diesen Fall aber nicht, so dass die herkömmlichen DBA-Mechanismen nur eingeschränkt greifen könnten, da das Beckham-Regime die Einkünfte nicht als spanische Wohnsitzbesteuerung behandelt, sondern als Sonderstatus. „Lex Beckham“ behandelt Antragsteller, welche diese Option ziehen, steuerlich als nicht ansässig in Spanien. Der übliche Anknüpfungspunkt des DBA, das heißt der steuerliche Wohnsitz ist damit problematisch.

Im deutschen EStG ist der Begriff „Verwertung“ nicht ausdrücklich definiert. Er taucht zwar in der Praxis und in der Kommentarliteratur auf (z. B. bei § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG im Zusammenhang mit „wirtschaftlichem Nutzen“ oder bei § 20 EStG im Zusammenhang mit Kapitalvermögen), aber das Gesetz selbst liefert keine legaldefinierte Definition. Dies bedeutet eine juristische Grauzone, da § 49 EStG diesen Begriff offen lässt. In der Rechtsprechung und Literatur wird „Verwertung“ oft als wirtschaftliche Nutzung, Umsetzung oder Realisierung eines Werts verstanden. Finanzbehörden und Gerichte müssten den Begriff kontextabhängig auslegen.

Aus eigener Erfahrung oder verfügbaren Beratungs-, Fach- oder Medienveröffentlichungen sind dem Verfasser keine konkreten Fälle bekannt, in denen eine deutsche Finanzverwaltung einem Beckham Regime Nutzer tatsächlich eine Steuerpflicht nach § 49 EStG auferlegt hätte.

Der Begriff „wirtschaftlicher Nutzen in Deutschland“ ist juristisch unscharf. Für deutsche Finanzbehörden könnte es schwierig sein, konkret darzulegen und nachzuweisen, welchen wirtschaftlichen Nutzen der Staat Deutschland aus der Tätigkeit hat — insbesondere

bei reiner Homeoffice Arbeit und ohne „Durchgriff“ auf eine deutsche Betriebsstätte.

Damit besteht die grds. Gefahr der og. Doppelbesteuerung, wie auch die der höheren Besteuerung in Deutschland. Lediglich vermögende Nutzer hätten in Spanien den Vorteil der Nichtberücksichtigung des ausländischen Vermögens.

Ausländische Arbeitstage

Nicht selten ist der Fall, dass ein deutsches Unternehmen ohne Betriebsstätte in Spanien dort einen Mitarbeiter anstellt und dieser regelmäßig, bspw. eine Woche pro Monat in Deutschland im Betrieb des Arbeitgebers und ansonsten aus dem home-office in Spanien arbeiten soll.

Nach Art. 14 Abs. 1 des deutsch-spanischen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA D–E) dürfen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in dem Staat besteuert werden, in dem die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird.

Wenn der Arbeitnehmer allerdings seine Tätigkeit an bestimmten Arbeitstagen bei seinem Arbeitgeber in Deutschland erbringt, ist erforderlich, dass der Arbeitslohn nach Arbeitstagen aufzuteilen ist.

Deutschland darf mithin die dort ausgeübten Arbeitstage besteuern, auch wenn es weniger als 183 Tage sind. Spanien hat das Besteuerungsrecht (nur) für die in Spanien ausgeübten Arbeitstage.

Der Arbeitgeber ist verpflichtet:

- den Arbeitslohn arbeitstäglich aufzuteilen,
- für die in Deutschland ausgeübten Arbeitstage deutsche Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen,
- für die übrigen Arbeitstage die Einkommensteuerpflicht (IRPF) des Mitarbeiters in Spanien zu berücksichtigen und spanische Lohnsteuer einzubehalten und dort abzuführen.

Zu diesem Zweck hat er eine Registrierung und Anmeldung in Spanien wie auch in Deutschland zu betreiben.

Der Mitarbeiter hat zwei Einkommensteuererklärungen abzugeben.

Für in Spanien ansässige Steuerpflichtige ist das Risiko im Beckham-Regime in solchen Konstellationen vor Allem heikel.

Es geht dabei nicht um die fehlende (fiktive) Ansässigkeit, den Schwerpunkt der beruflichen Aktivität, Problemen der Anwendbarkeit der Doppelbesteuerungsregeln und der Anrechnung ausländischer Steuer, dass die regelmäßige, planmäßige Arbeitsleistung in Deutschland als nicht bloß untergeordnet gewertet werden könnte, und auch nicht um die Anwendbarkeit des Art 7.p des spanischen EinkStG aufgrund im Ausland durchgeführter Arbeit.

Im Beckham-Regime ist anerkannt, dass das gesamte Gehalt in Spanien besteuert wird, auch wenn ein Teil der Arbeit physisch außerhalb Spaniens ausgeübt wird, sofern das Beckham-Regime als Solches anwendbar ist, sofern keine Ausschlussgründe, wie auch nur geringfügige selbständige Tätigkeit, oder längere Zeiten im Ausland vorliegen.

Das Beckham-Regime ist aber von der Erfüllung der gesetzlich definierten Arbeitsausübung abhängig. Diese besagt in Art. 93 LIRPF und der Verordnung in Art. 119 („Reglamento IRPF“): *„Sin ser ordenado por el empleador, la actividad laboral se preste a distancia, mediante*

el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación.“

Das bedeutet, dass sofern der Wegzug nach Spanien nicht vom Arbeitgeber angeordnet wird, verlangt das Gesetz zur Ausübung der Arbeit ausdrücklich die ausschließliche Nutzung von Fernarbeitsmitteln und macht keine Ausnahme.

Wer also „hin und wieder“ im Betrieb des Arbeitgebers im Ausland arbeitet, leistet technisch nicht mehr „ausschließlich“ Fernarbeit. In veröffentlichten verbindlichen Auskünften („consultas vinculantes“) wird der Grundsatz betont, dass die Arbeit tatsächlich über Fernmittel ausgeführt werden muss, um die gesetzliche Bedingung zu erfüllen, ohne dass insoweit Ausnahmen behandelt werden.

Zwar ist gelegentliche Präsenz beim Arbeitgeber im Ausland nicht explizit erlaubt, könnte aber in Einzelfällen pragmatisch toleriert werden, wenn der Großteil der Tätigkeit remote erfolgt. Der Sachverhalt hängt aber stark von der Auslegung durch die spanische Finanzverwaltung ab und kann ein erhebliches Risiko im Beckham-Regime darstellen.

In solchen Fällen wird teilweise überlegt, ggf. in Ergänzung oder anstelle der Beckham-Regelung den oben erwähnten Art. 7 p LIRPF anzuwenden. Dieser sieht eine Steuerbefreiung für Arbeitslohn aus im Ausland ausgeübter nichtselbständiger Arbeit vor. Begünstigt sind Tätigkeiten, die physisch im Ausland für ein nicht in Spanien ansässiges Unternehmen oder eine ausländische Betriebsstätte eines in Spanien ansässigen Unternehmens ausgeübt werden und die dort einer mit der spanischen Einkommensteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegen.

Entscheidend ist dabei nicht die Ansässigkeit des Arbeitgebers allein, sondern wer wirtschaftlicher Nutznießer („beneficiario efectivo“) der Arbeitsleistung ist.

Die Befreiung ist auf 60.100 € pro Jahr begrenzt und setzt voraus, dass die Auslandsarbeit klar abgrenzbar und arbeitstäglich zuordenbar ist.

Art. 7 p LIRPF kommt in dieser Konstellation allerdings nicht in Betracht. Zwar läge bei bspw. zwei Monaten Tätigkeit physisch in Deutschland eine Auslandstätigkeit vor, entscheidend ist aber das funktionale Tätigkeitsziel. Bei einem Arbeitnehmer, der in Spanien ansässig ist, remote aus Spanien für seinen deutschen Arbeitgeber arbeitet und lediglich vorübergehend im deutschen Betrieb desselben Arbeitgebers tätig wird, handelt es sich nicht um eine begünstigte Auslandsleistung i.S.d. Art. 7 p, sondern um eine bloße Arbeitsortverlagerung innerhalb desselben Arbeitsverhältnisses.

Die spanische Finanzverwaltung verlangt für Art. 7 p eine Tätigkeit zugunsten eines ausländischen Unternehmens oder einer ausländischen Betriebsstätte, die einen eigenständigen wirtschaftlichen Nutzen aus der Tätigkeit zieht (klassische Entsendungs- oder Projektlogik).

Diese Voraussetzung ist bei bloßer Präsenz beim eigenen Arbeitgeber nicht erfüllt, selbst wenn die Arbeitstage vollständig im Ausland liegen. Die Tätigkeit in Deutschland erfolgt für denselben, nicht in Spanien ansässigen Arbeitgeber, der den Arbeitnehmer entsendet bzw. remote beschäftigt.

Die spanische Verwaltung legt dieses Merkmal eng aus.

Im Beckham-Regime käme Art. 7p ohnehin nicht in Frage. Dabei geht es nicht um die nach Art. 119 RIRPF bei nicht arbeitgeberveranlasstem Wegzug „ausschließliche Nutzung telematischer Arbeitsmittel“.

Wer regelmäßig physisch in Deutschland arbeitet, gefährdet bereits die Anwendbarkeit des Beckham-Regimes als solches, kann sich aber nicht gleichzeitig darauf berufen, dass diese Arbeitstage nun „klassische Auslandsarbeit“ i.S.d. Art. 7 p seien.

Es liegt bereits ein Wertungswiderspruch vor. Für Art. 93 müssten die Tage „eigentlich remote“ sein, für Art. 7 p müssten sie „echte physische Auslandstätigkeit“ darstellen. Beides zugleich ist nicht konsistent.

Es bestünde ein sehr hohes Risiko, da Art. 7 p im Beckham-Regime nach herrschender Auffassung gesperrt ist und die Finanzverwaltung bei gleichzeitiger Präsenz im Ausland eher das Beckham-Regime insgesamt versagen würde, statt selektiv Art. 7 p zu gewähren.

Die Folge könnte die volle spanische Besteuerung ohne Befreiung, zzgl. deutscher Besteuerung für die Arbeitstage in Deutschland, mit nachgelagerter, unsicherer DBA-Entlastung sein.

Ein Arbeitnehmer im Beckham-Regime kann für Arbeitstage in Deutschland weder zusätzlich noch hilfsweise Art. 7 p LIRPF beanspruchen. Der Versuch erhöht vielmehr das Risiko, Beckham insgesamt zu verlieren.

Letztlich ist aus deutscher Sicht zu beachten, dass bei einer zeitnahen Rückkehr nach Deutschland nach Wegzug ins Ausland, der gewöhnliche Aufenthalt unabhängig von der Dauer des Aufenthaltes bei der Rückkehr weiterhin als in Deutschland bestehend gelten kann.

Gefahr selbständige Tätigkeit

Grds. erlaubt die Beckham-Regelung keinerlei selbständige Tätigkeit, nicht einmal in untergeordneter, nebensächlicher oder geringfügiger Form – auch nicht im Ausland. Dies umfasst insbesondere:

- Anmeldung als Selbständiger („Autónomo“) in Spanien
- Rechnungsstellung an Dritte
- Freelance-Tätigkeit
- Unabhängige Beratungsleistungen
- Einkünfte aus freiberuflichen Dienstleistungen.

Die einzige erlaubte, nicht-arbeitsvertragliche Tätigkeit ist die eines Geschäftsführers einer Gesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen, sofern dies nicht als eigene wirtschaftliche Tätigkeit eingestuft wird.

Die durch das „Start-up-Gesetz“ eingeführte Neuregelung eröffnet den steuerlichen Sonderstatus nun unter engen Bedingungen auch für Selbstständige, die nach Spanien ziehen, um dort eine „unternehmerische Tätigkeit“ auszuüben.

Voraussetzung den Beckhamstatus für Selbständige beantragen zu können ist allerdings, dass deren Tätigkeit einen innovativen Charakter und besonderes wirtschaftliches Interesse für Spanien begründen. Einzelheiten insoweit regelt eine Verordnung in deren Abschnitt Sieben zum „besonderen Interesse Spaniens bestimmter qualifizierter unternehmerischer Tätigkeiten“ und zum Erfordernis eines positiven Berichts der ENISA ausgeführt wird.

ENISA prüft u. a. Visa für internationales Remote-Arbeiten und legt fest, ob ein zugezogener Ausländer als Selbständiger arbeiten oder Dienstleistungen für ausländische Unternehmen erbringen und rechtmäßig in Spanien wohnen darf. ENISA entscheidet jedoch in keiner Weise über das Beckham-Regime, ebenso wenig wie die Finanzbehörden über Aufenthaltsbedingungen entscheiden.

Der Anknüpfungspunkt, d. h., der steuerliche Bezug ist: ENISA kann bestätigt haben, dass „remote“ oder selbständig gearbeitet werden darf und, im Falle von Drittstaatsangehörigen, die migrationsrechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Das Beckham-Regime erkennt als zulässigen Sachverhalt an, die Entsendung und internationales Remote-Arbeiten und unter entsprechenden Voraussetzungen selbständiges Arbeiten.

Eine Genehmigung von ENISA schützt oder garantiert aber das Beckham-Regime „per se“ nicht. Es gibt allerdings eine ausdrücklich geregelte Ausnahme im Rahmen der neuen Fassung des Art. 93 Abs. 1 b) 3° LIRPF. Diese Ausnahme betrifft bestimmte unternehmerische Tätigkeiten, die normalerweise zum Ausschluss aus der Beckham-Regelung führen würden, aber unter engen Voraussetzungen dennoch zulässig sind.

Der Sonderstatus kann angewendet werden, wenn der Steuerpflichtige eine wirtschaftliche Tätigkeit in Spanien ausübt, die als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Art. 70 der Ley 14/2013 („Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización“) gilt.

Das ist die einzige gesetzliche Öffnung für unternehmerische Tätigkeit unter Beckham.

Hochqualifizierte Fachkräfte, die Dienstleistungen für „Startups“ oder Tätigkeiten in den Bereichen Bildung, Forschung oder Entwicklung erbringen, können von der Regelung profitieren, sofern mindestens 40 % ihres Einkommens aus solchen Tätigkeiten stammen.

Die Gesetzgebung schließt mithin Fälle von Selbständigen die keine Dienstleistungen für qualifizierte Startups erbringen oder nicht im Bildungs- oder F&E-Bereich (Forschung und experimentelle Entwicklung) tätig sind, ausdrücklich aus.

Im Übrigen kann auch eine nur geringfügige selbständige Tätigkeit, bspw. neben einer Arbeitnehmerstellung, sei es in Spanien oder im Ausland, ein erhebliches Risiko im Beckham-Status bedeuten und zum Ausschluss führen.

Verrechnungspreise und wirtschaftliche Zuordnung

Das Beckham-Regime begünstigt typischerweise unselbständige Arbeit für einen bestimmten Arbeitgeber mit klar zuordenbarem Arbeitsort, keine unternehmerische Tätigkeit, keine selbständige Leistungserbringung.

Der Staat will verhindern, dass eigentlich unternehmerische Leistungen oder konzerninterne Wertschöpfung fälschlich als begünstigter Arbeitslohn behandelt werden.

Hier kommen Verrechnungspreise und wirtschaftliche Zuordnung ins Spiel.

Wirtschaftliche Zuordnung stellt nicht die Frage, wer das Gehalt zahlt, sondern wer wirtschaftlich Nutzen, Risiko und Verantwortung für die Tätigkeit trägt.

Typische Prüfkriterien sind:

- wer bestimmt Inhalt und Umfang der Tätigkeit
- für wessen Geschäftszweck wird gearbeitet
- wer trägt das unternehmerische Risiko
- wem sind die Arbeitsergebnisse wirtschaftlich zuzurechnen
- wer würde die Leistung am Markt bezahlen?

Im Ergebnis wird die Tätigkeit dem wirtschaftlich begünstigten Unternehmen zugeordnet, nicht zwingend dem formalen Arbeitgeber.

Verrechnungspreise regeln, wie Leistungen innerhalb eines Konzerns vergütet werden müssen.

Bei Beckham-Sachverhalten geht es insoweit häufig um konzernsamtliche Führungskräfte, internationale Projektarbeit und Management- oder Beratungsleistungen.

Die zentrale Frage in solchen Konstellationen ist, ob der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeitsleistungen oder konzerninterne Dienstleistungen erbringt. In letzterem Fall muss eine fremdübliche Vergütung angesetzt werden, ggf. als Management Fee, Service Fee, Cost-Plus, mit Steuerfolgen im Leistungsstaat.

Wenn der Arbeitnehmer mit einem Arbeitsvertrag mit einer spanischen Gesellschaft also nach Spanien zieht und das Beckham-Regime beantragt, die tatsächliche Tätigkeit aber in strategischer Konzernsteuerung, Entscheidungsmacht für ausländische Gesellschaften, Verantwortung für globale Budgets etc. besteht, dann kann die Tätigkeit wirtschaftlich der ausländischen Muttergesellschaft zugeordnet werden und konzerninterne Managementleistung anstelle lokaler Arbeitnehmerleistung vom Finanzamt angenommen werden.

Die Konsequenz kann im Einzelfall eine Umqualifikation in unternehmerische Einkünfte bedeuten, das Risiko einer Betriebsstätte, den Verlust des Beckham-Regimes für den Mitarbeiter und verrechnungspreisliche Korrekturen für das Unternehmen.

Typische Konstellationen mit hohem Risiko sind bspw.

- CEO / CFO / Group Director
- Konzernweite Steuerungsfunktionen
- „Dual-Hat“-Funktionen
- Tätigkeit für mehrere Konzerngesellschaften
- Remote-Steuerung aus dem Zugangsstaat.

In solchen Fällen muss vorab geprüft werden, ob die Tätigkeit verrechnungspreislich relevant ist, die wirtschaftliche Zuordnung analysiert, ggf. Verrechnungspreise dokumentiert und Risiken explizit offengelegt werden.

Im internationalen Steuerrecht zählt nicht, wer zahlt, sondern wer wirtschaftlich profitiert. Und genau dies kann ein Risiko für das Beckham-Regime in manchen Einzelfällen bedeuten.

Zwar gibt es wenig Fälle, die unmittelbar Verrechnungspreise in diesem Sinne in Spanien behandeln, aber es existieren Entscheidungen, welche das Risiko der formellen Gestaltung und die materielle Prüfung der Leistungserbringung behandeln. Entschieden ist, dass die Steuervergünstigungen des Beckham-Regimes nur dann gewährt werden, wenn es eine echte wirtschaftliche Tätigkeit gibt. Der Arbeitsvertrag darf nicht nur zur Erfüllung formaler Voraussetzungen geschlossen werden. Die wirtschaftliche Realität der Leistungserbringung entspricht dem Grundsatz der „wirtschaftlichen Zuordnung“. Wer den wirtschaftlichen Nutzen und die Risiken trägt, dem werden die Einkünfte zugeordnet.

Das obige Beispiel der Behandlung des ständigen Wohnsitzes eines Beckham-Nutzers als fiktive Einkünfte aus Immobilien durch den „Tribunal Económico-Administrativo Central“ zeigt auf, dass die spanische Finanzbehörde Unterschiede zwischen formeller

Gesetzesanwendung und materieller wirtschaftlicher Wirklichkeit gerne interpretiert.

In der internationalen Steuerpraxis gilt allgemein das Prinzip „Substance over Form“, d. h., wirtschaftliche Substanz geht vor bloßer formaler Gestaltung. Das Prinzip ist nicht nur Richterrecht, sondern mehrstufig normativ verankert, auch in Spanien. Es ergibt sich aus allgemeinen steuerlichen Grundnormen.

Die spanische AbgO („Ley General Tributaria“ (LGT)) bestimmt in Art. 13:

“Steuerliche Verpflichtungen sind entsprechend der *tatsächlichen rechtlichen Natur* des Sachverhalts, der Handlung oder des Rechtsgeschäfts zu beurteilen, unabhängig von der Form oder Bezeichnung, die die Parteien ihm gegeben haben.”

Art. 15 LGT bestimmt zum Missbrauch rechtlicher Gestaltungen ohne wirtschaftlichen Grund mit dem Hauptzweck der Steuerersparnis, Art. 16 LGT zur absoluten Simulation (keine Tätigkeit) und relativen Simulation (andere Tätigkeit als behauptet), also zu Fällen in denen:

- ein Arbeitsvertrag existiert, aber faktisch keine Arbeitnehmerleistung,
- oder die tatsächliche Leistung eine Management-Unternehmerleistung darstellt.

Das Sonderregime ist Teil des allgemeinen Steuerrechts, die spanische Abgabenordnung gilt immer vorrangig und ergänzend.

Die ständige Linie verwaltungs- und höchstrichterlicher Rechtsprechung ist, dass die steuerliche Qualifikation sich nach der ökonomischen Realität („realidad económica“), nicht nach der gewählten rechtlichen Form richtet. Dies wird im Zusammenhang mit Steuervergünstigungen, Ausnahmevorschriften und Sonderregimen streng materiell geprüft.

Im internationalen Kontext betonen Kommentierungen zum OECD-Musterabkommen in Art. 7, 15 OECD-MA den Sachverhalt des „economic employer“ und die tatsächliche Funktions- und Risikotragung.

Der spanischen Finanzverwaltung kann im Einzelfall lediglich die Feststellung genügen, dass der Arbeitsvertrag die wirtschaftliche Realität nicht abbildet, um mglw. Einkünfte umzuqualifizieren, den Arbeitgeber wirtschaftlich neu zuzuordnen, das Beckham-Regime zu verweigern oder zu entziehen und dies ggf. ohne Nachweis einer „Steuerunggehungsabsicht“.

In kritischen Fällen sollten die Arbeitgeber- bzw. Tätigkeitsbeschreibung die wirtschaftliche Substanz untermauern, Belege zur tatsächlichen Tätigkeit im Zugangsstaat detailliert dokumentiert werden. Bei konzernweiten Tätigkeiten sollte eine Verrechnungspreisdokumentation vorbereitet werden, um die wirtschaftliche Zuordnung der Arbeitsleistung sauber darzustellen.

Payroll-Dokumentation, Arbeitszeiten, Meetings, Projektunterlagen etc. können relevant sein, falls die Finanzverwaltung eine wirtschaftliche Prüfung vornimmt.

Gesellschafter und Geschäftsführer

In solchen Fällen können Betroffene unter bestimmten Voraussetzungen das im Artikel 93 LIRPF vorgesehene Sondersteuerregime auf zwei mögliche Arten in Anspruch nehmen: als Geschäftsführer einer nicht vermögensverwaltenden Gesellschaft oder, um dort ein technologieorientiertes Unternehmen zu gründen und zu leiten, also als von ENISA zertifizierter innovativer Unternehmer bzw. Fachmann.

Die Option des Geschäftsführers (Art. 93.1.b LIRPF) ist geeignet, wenn die Gesellschaft bereits gegründet ist oder unmittelbar bereit ist, ihre wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen. Es besteht jedoch ein gewisses Interpretationsrisiko, dass die spanische Steuerverwaltung (AEAT) oder die Sozialversicherung die Aufgaben des Geschäftsführers als selbständige wirtschaftliche Tätigkeit einstufen könnten, wenn Anzeichen von Autonomie, eigenen Mitteln oder technischen Leistungen außerhalb der Leitungsfunktionen bestehen.

In einem solchen Fall könnten die Einkünfte als durch eine Betriebsstätte erzielt betrachtet werden, was die Anwendung des Beckham-Regimes ausschließt. Daher ist es wesentlich, nachweislich zu dokumentieren, dass die Vergütung ausschließlich aus der Geschäftsführerfunktion stammt, wie in der Satzung oder Hauptversammlungsprotokollen bestimmt und dass diese über eine Gehaltsabrechnung oder einen Überweisungsbeleg, mit Steuerabzug, erfolgt. Außerdem sind die Fristen für die Antragstellung (sechs Monate ab Anmeldung bei der Sozialversicherung oder Beginn der Tätigkeit) strikt einzuhalten, und die Gesellschaft muss unmittelbar nach dem Umzug einsatzbereit sein.

Eine andere Problematik besteht in dem Zusammenhang bzgl. der Frage, ob die Gesellschaft über eine eigene und ausreichende Struktur verfügt, um die Tätigkeit selbständig auszuüben.

Das heißt, ob Angestellte, Geschäftsräume, Maschinen, Ressourcen, Investitionen, Finanzierung usw. vorliegen, und vor Allem, dass sie nicht ausschließlich vom persönlichen Arbeitseinsatz des Gesellschafters abhängig ist.

Im Gegensatz dazu gilt: Wenn die Gesellschaft keine materiellen oder personellen Mittel besitzt und ihre Tätigkeit sich im Wesentlichen auf die persönliche Arbeit des Gesellschafter-Geschäftsführers beschränkt, wird nicht die Gesellschaft als Trägerin der wirtschaftlichen Tätigkeit angesehen, sondern die natürliche Person selbst.

In diesem Fall ist die Gesellschaft nur eine leere juristische Hülle ohne realen wirtschaftlichen Inhalt, geschaffen lediglich, um einen äußeren Anschein zu erwecken oder einen steuerlichen Vorteil zu erzielen. Die tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit wird dann vom Gesellschafter persönlich ausgeübt, nicht von der Gesellschaft.

Erneuter Zuzug nach fünf Jahren Abwesenheit

In manchen Fällen von ins Ausland gezogenen Rückkehrern nach Spanien, seien dies spanische Staatsangehörige oder aber ausländische, nach Spanien entsandte, die aus Spanien weggezogen waren, stellt sich die Frage, ob und ab welchem Zeitpunkt ein erneuter Antrag auf die Sonderregelung gestellt werden kann.

Problematisch werden kann dabei die Berechnung, wenn der Wegzug aus Spanien nicht zum Jahresende erfolgte, sondern im Verlaufe des Jahres.

Denn das spanische Finanzamt geht in manchen Fällen davon aus, dass eine Person weiterhin in Spanien unbeschränkt steuerpflichtig ist, selbst wenn sie sich u. U. nur wenige Tage in diesem Jahr im Land aufgehalten hat. Es wird dabei argumentiert, die steuerliche Ansässigkeit hänge nicht nur von der Anzahl der Aufenthaltstage ab (> 183 Tage), sondern auch von anderen Faktoren, wie den wirtschaftlichen (und persönlichen) Verbindungen zu Spanien.

Das bedeutet, auch wer physisch in einem Jahr überwiegend im Ausland lebt, kann möglicherweise in Einzelfällen weiterhin als

steuerlich ansässig in Spanien angesehen werden, wenn er wesentliche wirtschaftliche Interessen im Land beibehält.

In diesen Fällen wird mit dem Wortlaut des Artikel 9 des spanischen Einkommensteuergesetzes („Ley del IRPF“) argumentiert:

..... „ der wesentliche Mittelpunkt oder die Basis der wirtschaftlichen Aktivitäten oder Interessen – direkt oder indirekt – sich in Spanien befindet.“

Das spanische Finanzamt kann in solchen Fällen u. a. Informationen von Dritten anfordern oder internationale Abkommen zum Informationsaustausch nutzen und bspw. die in anderen Ländern erklärten Einkünfte überprüfen, analysieren wo Kunden, Vermögenswerte und Bankbewegungen vorliegen, etc..

Dies gilt auch für Staatsangehörige aus Ländern mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit Spanien besteht, wie Deutschland.

Zu beachten ist, das DBA schützt Steuerpflichtige grds., dies aber nicht automatisch. Ein Doppelbesteuerungsabkommen regelt u.a., in welchem Land Steuerpflicht besteht, um eine doppelte Besteuerung zu vermeiden. Aber das DBA verhindert nicht von vorneherein, dass jedes Land für sich von dortiger unbeschränkter Steuerpflicht ausgeht und diese auch zunächst durchsetzt.

Deutschland geht mit seinen Regelungen zum Wegzug in der Abgabenordnung und dem Einkommensteuergesetz vergleichbare Wege.

Steuerliche Ansässigkeitsbescheinigung

Die steuerliche Ansässigkeitsbescheinigung („certificado de residencia fiscal“) ist in Spanien in Artikel 120 der spanischen Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (RIRPF) geregelt und besagt:

„1. Steuerpflichtige der Einkommensteuer, die sich für die Anwendung dieser Sonderregelung entscheiden, können die Bescheinigung über den steuerlichen Wohnsitz in Spanien beantragen, die in der zweiten Zusatzbestimmung des Erlasses der Verordnung HAC/3626/2003 vom 23. Dezember 2003, die in Anhang 9 der genannten Verordnung enthalten ist.

2. Der Minister für Wirtschaft und Finanzen **kann** unter dem Vorbehalt der Gegenseitigkeit die Fälle festlegen, in denen Bescheinigungen ausgestellt werden, um den Status eines in Spanien Ansässigen für die Zwecke der Bestimmungen eines von Spanien unterzeichneten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für Steuerpflichtige ausgestellt werden, die sich für die Anwendung dieser Sonderregelung entschieden haben.“

Soweit es sich um in Spanien Einkommensteuerpflichtige handelt, ist die Möglichkeit, Bescheinigungen über den steuerlichen Wohnsitz in Spanien zu beantragen, mit dem Beckhamstatus zwar einerseits vereinbar.

Nach dem Wortlaut des Artikel 4 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, wie er auch im deutsch-spanischen DBA Regelung gefunden hat, werden solche Personen jedoch nicht als Gebietsansässige im Sinne des Abkommens betrachtet, die in einem Vertragsstaat ausschließlich mit Einkünften aus Quellen oder Vermögenswerten besteuert werden, die in diesem Staat belegen sind (sogen. „obligación real“).

Zwar lässt sich argumentieren, dass der Inhalt der Sonderregelung ausgehöhlt wird, da der Steuerpflichtige in eine Situation geraten könnte, in der er mit seinem weltweiten Einkommen im Herkunftsland besteuert würde.

Die Generaldirektion für Steuern („DGT“) hat jedoch in einer Reihe von Entscheidungen festgestellt, dass „ein Steuerpflichtiger, der unter die Beckham-Regelung fällt, nicht als Gebietsansässiger im Sinne des Übereinkommens angesehen werden kann“. Die Tatsache, dass der aktuelle Wortlaut des Artikel 93 des Einkommensteuergesetzes vorsieht, dass alle erzielten Einkünfte aus Arbeit „als im spanischen Hoheitsgebiet erzielt gelten“, bestimmt, dass der Steuerpflichtige sich ohnehin im Ausschlussfall des Artikels 4.1 des Musterabkommens befinden würde, da er weiterhin nur mit dem in Spanien erzielten Einkommen besteuert wird.

Daraus folge, dass diese Steuerpflichtigen zwar einen Antrag auf Erteilung einer steuerlichen Ansässigkeitsbescheinigung stellen könnten, jedoch nicht für die Zwecke der Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens.

Fazit Gefahren Beckham

Die og. Beispiele sind nur ein kleiner Ausschnitt aus der Praxis eines Steueranwalts. Die meisten Fälle der Aberkennung des Beckham-Status führen vor Augen, wie leichtfertig nicht wirklich spezialisierte Berater ohne langjährige Erfahrung mit dem Thema umgehen.

Die Kommunikation der Anerkennung des Beckham-Status seitens der spanischen Finanzbehörde stellt keinen verbindlichen Bescheid, sondern vielmehr einen dauerhaft zu verteidigenden Zustand dar.

Die „Beckham-Regel“ wurde eingeführt, um hochqualifizierte Fachkräfte, Manager, Sportler und Investoren ins Land zu holen. Das Ziel der Regierung ist Spanien im globalen Wettbewerb attraktiver zu machen, internationale Talente anzuziehen und Firmenansiedlungen zu erleichtern. Diese Attraktivität stellt also ganz klar einen staatlich gewollten steuerlichen Anreiz dar.

Das spanische Finanzamt hat jedoch eine dem entgegenstehende, völlig andere institutionelle Aufgabe, nämlich die korrekte Anwendung der gesetzlichen Regelung, die Vermeidung von missbräuchlicher Gestaltung, die Sicherstellung, dass nur Personen, die tatsächlich die Voraussetzungen erfüllen, den Sonderstatus erhalten und – selbstredend – ein Steuererhebungs- und natürlich kein Steuervermeidungsinteresse.

Daraus folgt automatisch eine eher restriktive und in jedem Falle prüfende Auslegung und das Risiko im Beckham-Regime.

Die Finanzbehörde sucht dabei nicht grds. Wege die Regelung auszuschließen, aber sie prüft sehr streng, ob die Voraussetzungen erfüllt sind.

Es handelt sich damit um unterschiedliche Rollen der Regierung und des Finanzamts, das strenger als der politische Wille handelt.

Sehr wenige Berater erörtern dies im Netz.

Das oben angeführte Risiko, dass deutsche Finanzbehörden Einkünfte eines Beckham Regime Nutzers in Deutschland besteuern könnten, wird thematisiert und besteht latent, ist aber keine belegbare Praxis. In jedem Fall müssen sich Antragsteller der Sonderregelung mit Arbeitgebern in Deutschland eines Risikos bewusst sein. Insbesondere auch, wenn ausländische Arbeitstage in Deutschland in Rede

stehen. Sofern jedes Risiko hingegen ausgeschlossen werden soll, ist der Fall vorab mit dem deutschen Finanzamt im Rahmen einer verbindlichen Auskunft zu klären. Dies empfiehlt sich auch aus dem Grunde der fehlenden Möglichkeit der Beantragung einer steuerlichen Ansässigkeitsbescheinigung im Beckham-Regime.

Denn wer für das Sonderregime optiert ist nicht automatisch „ansässig“ im Sinne eines DBA, obwohl er innerstaatlich als in Spanien wohnhaft gilt. Der 2. Absatz des Art. 120 RIRPF erlaubt dem Ministerium zu bestimmen, wann eine spanische Ansässigkeitsbescheinigung ausgestellt wird und wann nicht. Für Personen im Beckham-Regime gibt es damit weder ein automatisches Recht auf die spanische DBA-Ansässigkeitsbescheinigung, noch eine automatische Anwendung von Art. 4 DBA (Ansässigkeit) und damit ggf. Quellensteuerentlastungen im Ausland. Das Risiko für Beckham-Optierende besteht mithin darin, dass ohne ausdrückliche Bestätigung der Ansässigkeit für DBA-Zwecke, der andere Staat die DBA-Vorteile verweigert und die Person wie einen in Spanien Nichtansässigen und damit ggf. im anderen Staat unbeschränkt Steuerpflichtigen behandeln kann.

Spanien will damit verhindern, dass Personen weder im Ausland noch in Spanien voll besteuert werden, aber dennoch DBA-Vorteile in Anspruch nehmen.

Das Sonderregime ist ein Begünstigungsregime, kein klassisches Ansässigkeitsregime im Sinne der OECD.

Gerade im Beckham-Regime besteht häufig die Notwendigkeit internationaler Co-Beratung, sofern der Berater nicht über eine Doppelzulassung und profunde Kenntnis im Spezialgebiet verfügt. Ansonsten ist die Koordination mehrerer Berater (Steuer, Recht, Payroll) nicht nur interdisziplinär, sondern auch international sowie interdisziplinär erforderlich.

Dem Mandanten sind Sachverhalte verständlich darzustellen, die selbst für versierte national tätige Steuerberater und Rechtsanwälte mangels Kenntnis des ausländischen Steuer- Arbeits- und Sozialversicherungsrechts schwer nachvollziehbar sind.

Ihm ist das „Risiko Beckham“ zur Kenntnis zu bringen und die im Einzelfall ggf. bestehende Notwendigkeit von Szenario- und Sensitivitätsrechnungen, für den Fall eines Ausschlusses und den Zeitraum nach Ablauf des Zeitraums.

D. Vergleich der steuerlichen Sonderregelungen „Mbappé vs. Beckham“

Der Name der steuerlichen Sonderregelung spielt auf den französischen Fußballer Kylian Mbappé an, dessen Wechsel zu Real Madrid zur Zeit der Gesetzesinitiative kursierte.

Ebenso wenig aber wie die Beckham-Regelung in 2003 auf staatlicher Ebene geschaffen wurde, um den englischen Fußballer David Beckham zu motivieren nach Spanien zu wechseln, wurde die autonome Gesetzgebung zum Jahresende 2024 geändert, um Madrid als steuerlich attraktiven Standort für Mbappé interessant zu machen. Beide waren allerdings eine der zeitlich ersten Begünstigten der jeweiligen Regelung, so dass diesen der Volksmund ihren Namen gab.

Die Gebietsautonomie („Comunidad Autónoma“) Madrid hat mit dem landläufig Mbappé-Gesetz genannten Gesetz 4/2024 vom 20.11.2024 (Ley 4/2024) ein steuerliches Sonderregime geschaffen, um vermögende Neu-Residenten und Investoren anzuziehen.

Ziel ist es, Madrid als attraktiven Standort für Personen mit hohem Einkommen oder Kapitalanlagen zu positionieren, die zuvor in Spanien nicht steuerlich ansässig waren.

Das im Amtsblatt der Autonomen Gemeinschaft von Madrid („Boletín oficial de la Comunidad de Madrid“ – BOCM) veröffentlichte Gesetz, mit dem der konsolidierte Text der gesetzlichen Bestimmungen der „Comunidad de Madrid“ über die vom Staat übertragenen Steuern, genehmigt durch das Legislativdekret 1/2010 vom 21. Oktober des Regierungsausschusses, geändert wurde um eine Steuervergünstigung für Investitionen neuer Steuerpflichtiger aus dem Ausland im Bereich der Einkommensteuer (IRPF) einzuführen, bestimmt in seiner

„PRÄAMBEL“

Die Comunidad de Madrid wendet seit zwei Jahrzehnten im Rahmen ihrer Kompetenzen eine fiskalische Politik an, die den steuerlichen Druck auf die Steuerpflichtigen reduziert.

Es hat sich gezeigt, dass diese fiskalische Politik größeres Wachstum, Wohlstand und Reichtum erzeugt, wie an den Wachstumszahlen, der Anziehung von Investitionen und dem Pro-Kopf-Einkommen in der Comunidad de Madrid ersichtlich ist. Dieses Ziel hat sich als vereinbar mit der Erfüllung der Haushaltsstabilitätsziele und der Aufrechterhaltung qualitativ hochwertiger öffentlicher Dienstleistungen erwiesen.

Eine moderate, faire und wirtschaftlich aktivitätsfördernde Steuerpolitik in einem Kontext institutioneller Stabilität und wirtschaftlicher Freiheit erklärt weitgehend die Stärke der Comunidad de Madrid innerhalb der spanischen Wirtschaft.

Derzeit werden zwei von drei Euro, die als Investition aus dem Ausland nach Spanien kommen, in Projekte investiert, die in der Comunidad de Madrid umgesetzt werden. In der letzten Dekade hat sich der Investitionsfluss verdoppelt, mit einem durchschnittlichen jährlichen Wachstum von 9,7 %, fast zwei Prozentpunkte über dem spanischen Durchschnitt von 8 % jährlich.

In einem Kontext starker internationaler Wettbewerbsfähigkeit ist es wichtig, eine führende Position bei der Anziehung dieser Finanzströme zu halten und Anreize zu schaffen, um weiterhin Investitionen zu kanalisieren, die sich positiv auf die Comunidad de Madrid auswirken.

Zu diesem Zweck wird eine neue Steuervergünstigung eingeführt, die sich an Nicht-Residenten richtet, die ihren Wohnsitz in der Comunidad de Madrid begründen und Investitionen in Werte tätigen, welche die Überlassung von Eigenkapital an Dritte repräsentieren, sei es an organisierten Märkten gehandelt oder nicht, oder in Werte, die die Beteiligung an Eigenkapital jeder Art von Unternehmen repräsentieren, gehandelt oder nicht, an organisierten Märkten.

Durch diese Maßnahme wird die Ankunft neuer Investoren gefördert, die Schaffung von Arbeitsplätzen unterstützt, neue Unternehmen begünstigt und das Wachstum bestehender Unternehmen gestärkt. So wird die Comunidad de Madrid als Zentrum für Investitionen, Unternehmen und Talent weiter gestärkt.“

Die Vergünstigungen des autonomen Gesetzes richten sich an Personen, die:

- In den letzten fünf Jahren nicht in Spanien steuerlich ansässig waren,
- Ihren steuerlichen Wohnsitz in Madrid begründen und dort mindestens sechs Jahre beibehalten,

- im Jahr des steuerlichen Zuzugs Investitionen in finanzielle Vermögenswerte tätigen, d.h. in Eigen- als auch in Drittmittel (Aktien, Beteiligungen, Investmentfonds, festverzinsliche oder alternative Erträge, Private Equity, Staatsanleihen etc.), gleich, ob in Spanien oder im Ausland, börsennotiert oder auch nicht.

Nicht gefördert werden Immobilieninvestitionen oder Beteiligungen in bestimmten steuerlich begünstigten Unternehmen, die gegen die Bedingungen der Ley Mbappé verstoßen.

Steuerliche Wirkung

Die spanische Einkommensteuer (IRPF) besteht aus zwei Komponenten:

Ebene	Tarif
National/ Staatlich	Einheitlicher, progressiver Tarif; gilt für ganz Spanien
Regional/ Autónoma	Zusätzlicher progressiver Tarif der „Comunidad Autónoma“; variiert je nach Region

Das Mbappé-Gesetz

- gewährt eine Vergünstigung bzw. Reduzierung des regionalen Einkommensteuersatzes in Madrid.
- der staatliche Teil der IRPF bleibt allerdings unberührt.
- Das Ergebnis ist eine Absenkung der Gesamtsteuerlast, abhängig von Höhe der Investitionen und Einhaltung der Bedingungen.

Die Steuerermäßigung beträgt 20 % der getätigten Investition. Sie wird in dem Jahr angewendet, in dem die Investition erfolgt, und kann den auf die Autonome Gemeinschaft Madrid entfallenden Anteil der Einkommenssteuer vollständig und unbegrenzt kompensieren. Diese regionale Steuerquote macht 50 % der gesamten Einkommensteuer aus, sowohl aus dem allgemeinen Teil der Bemessungsgrundlage (Einkünfte aus Arbeit, unternehmerische oder freiberufliche Tätigkeiten, Immobilienerträge usw.) als auch aus dem Sparteil (Kapitalgewinne, Zinsen, Dividenden usw.).

Für die Anwendung der Steuerermäßigung gibt es nicht nur keine Obergrenze, falls die regionale Gesamtsteuer im Veranlagungszeitraum nicht ausreicht, kann der nicht genutzte Teil der Ermäßigung unter denselben Bedingungen auf die folgenden fünf Steuerjahre vorgetragen werden.

Beispiel (vereinfacht):

Einkommen	Normaler Regionalanteil	Mit „Ley Mbappé“
Einkommen 300.000 €	~10 % -> 30.000 €	Reduktion um 20 % auf investierten Betrag -> effektiv 24.000 €
Steuerersparnis	0 €	6.000 €

Vorteile der „Mbappé-Regelung“

Die Regelung kann zu einer deutlichen Steuerersparnis für vermögende Zuzügler im Vergleich zu anderen Regionen Spaniens führen.

Sie ist attraktiv für Personen mit hohen Kapitalanlagen in Aktien, Fonds oder Anleihen.

Die Kombination mit weiteren steuerlichen Instrumenten in Madrid ist möglich, z. B. niedrigere Erbschaft- und Schenkungssteuer.

Einschränkungen bzw. Risiken

Nicht alle Vermögenswerte sind förderfähig; Immobilien sind ausgeschlossen. Die Investitionen müssen über mehrere Jahre gehalten werden, sonst entfällt die Vergünstigung.

Die „Mbappé-Regelung“ ist auf mindestens sechs Jahre konzipiert.

Kurzfristige Aufenthalte oder Investitionen führen nicht zum gewünschten Steuervorteil.

Der steuerliche Wohnsitz in Madrid, Investitionsnachweise und Haltedauer müssen eindeutig nachweisbar sein.

Die rechtliche Umsetzung erfordert präzise Dokumentation des Wohnsitzes, der Investitionen und der Einhaltung der Bedingungen.

Nicht börsennotierte Unternehmen dürfen nicht in einem Steuerparadies gegründet oder dort ansässig sein.

Zusammen mit Familienangehörigen dürfen nicht mehr als 40 % an der betroffenen Gesellschaft gehalten werden und man darf dort keine leitenden Geschäftsführungsfunktionen ausüben oder ein Arbeitsverhältnis bekleiden.

Kompatibilität „Ley Mbappé“ und „Ley Beckham“

Die „Mbappé-Regelung“ ist eine autonome Steuervergünstigung der „Comunidad de Madrid“, also regional gültig. Der „Beckham-Status“ ist hingegen ein staatliches Sondersteuerregime für Arbeitnehmer und andere Begünstigte, die nach Spanien ziehen.

Wer sich für die Beckham-Regelung entscheidet, kann nicht die Vorteile der Mbappé-Norm beanspruchen.

Umgekehrt bedeutet dies, wer über die „Ley Mbappé“ eine Steuervergünstigung nutzt (z. B. hohe Investitionen, neue Ansiedlung in Madrid), kann nicht parallel die Steuerbegünstigungen der „Ley Beckham“ beanspruchen.

„Beckham“ richtet sich an hochqualifizierte Arbeitnehmer und andere Begünstigte, die zu Arbeitszwecken nach Spanien ziehen.

„Mbappé“ richtet sich an wohlhabende Investoren, Vermögende, sog. HNWI, die neu nach Madrid ziehen und investieren, mit dem Ziel, diese wirtschaftlich an Madrid zu binden.

Steuerlich wirkt das „Ley Beckham“ über eine besondere Einstufung als (fiktiv) Nichtansässiger, während „Ley Mbappé“ einen steuerlichen Abzug („deducción“) im regulären Einkommensteuermodell („IRPF“) ermöglicht.

Daher schließen sich die beiden Möglichkeiten aus.

Wer also nach Madrid zieht oder plant, sich dort steuerlich niederzulassen, hat zu entscheiden, welches Regime er wählt. Dies hängt stark ab von der konkreten Situation, also Arbeitsgehalt vs. Vermögen/Investitionen, Wohnsitzdauer, etc..

Lex Beckham ermöglicht eine Pauschalversteuerung aus Einkünften aus Arbeit in Höhe von 24 % und lässt Kapitaleinkünfte aus dem Ausland unberücksichtigt, während die Mbappé-Regelung einen pauschalen Einkommensteuersatz von 24,5 %, bzgl. des autonomen Teils der Steuern, auf Einkünfte aus Kapitalanlagen und anderen bestimmten Einkünften für bis zu sechs Jahre, statt des progressiven Steuersatzes ermöglicht.

Fazit Mbappé-Gesetz

Die Regelung stellt eine attraktive Möglichkeit dar, die Steuerlast für Zuzügler aus dem Ausland nach Madrid zu senken, insbesondere für Personen mit hohem Vermögen verfügen, die in finanzielle Werte (Aktien, Fonds etc.) investieren. Damit und mit weiteren steuerlichen Vergünstigungen wie bzgl. der Reichensteuer, bietet die Regelung Vorteile gegenüber anderen autonomen Gemeinschaften. Eine sorgfältige Planung und Dokumentation ist allerdings entscheidend, um die steuerlichen Vorteile nutzen zu können.

Ungeeignet ist die Regelung bei Investitionen in Immobilien, oder keinem langfristigen Aufenthalt in Madrid.

Die steuerlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen und Anforderungen sind allerdings komplex. Es bedarf genauer Prüfung, ob alle Anforderungen langfristig erfüllt werden können, um Risiken zu vermeiden und die Steuerersparnis erzielen zu können.

Ebenso ist zu prüfen, ob die staatliche Sonderregelung ggf. günstiger als die autonome ist und natürlich sind in jedem Falle die Folgen eines Wegzugs vor einem Zuzug zu beachten.

E. Solidaritätszuschlag, ein Vergleich Deutschland-Spanien

Der Solidaritätszuschlag in Deutschland ist eine Steuer, keine Sozialabgabe und wurde ursprünglich zur Finanzierung der deutschen Einheit eingeführt. Es handelt sich um einen Zuschlag zur Einkommensteuer, zur Körperschaftsteuer und zur Kapitalertragsteuer und beträgt 5,5 % der festgesetzten Steuer. Seit 2021 zahlen ihn die meisten Steuerzahler nicht mehr, da er für niedrige und mittlere Einkommen abgeschafft wurde und fällt heute im Wesentlichen nur noch für Besserverdienende, Kapitalgesellschaften und bei Kapitalerträgen an.

Der Solidaritätszuschlag in Spanien betrifft hingegen keine steuerliche sondern eine neue sozialversicherungsrechtliche Maßnahme.

In Deutschland gilt bei der Sozialversicherung weiterhin strikt die Beitragsbemessungsgrenze. Die Beitragsbemessungsgrenze der Sozialversicherung in Deutschland ist der Höchstbetrag des Einkommens, bis zu dem Beiträge zur Sozialversicherung (Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung) erhoben werden. Im Hinblick auf die Renten- und Arbeitslosenversicherung liegt der Betrag derzeit bei 7.300 € monatlich (87.600 € jährlich), bzgl. der Kranken- und Pflegeversicherung bei 4.987,50 € monatlich (59.850 € jährlich). Einkommen oberhalb dieser Grenze ist nicht sozialversicherungspflichtig. Für den übersteigenden Teil des Gehalts werden keine zusätzlichen Beiträge erhoben. Es gibt keine „Solidaritätsabgabe“ innerhalb der Sozialversicherung, die mit der spanischen Maßnahme vergleichbar wäre.

In Spanien gibt es eine einheitliche Beitragsbemessungsgrundlage bei der Renten-, Kranken- und Arbeitslosenversicherung. Eine Pflegeversicherungspflicht existiert nicht.

Bislang zahlten Arbeitnehmer und Unternehmen Sozialversicherungsbeiträge nur bis zu einer maximalen Gehaltsgrenze. Der Teil des Gehalts, der diese Grenze überschritt, war nicht beitragspflichtig.

Der Solidaritätszuschlag zur Sozialversicherung in Spanien ist ein zusätzlicher Sozialversicherungsbeitrag, der auf Gehälter angewendet wird, welche die maximale Beitragsbemessungsgrundlage überschreiten.

Diese Solidaritätsabgabe zur Sozialversicherung wurde in Spanien mit der Reform des Sozialversicherungsrechts bereits im März 2023 gesetzlich eingeführt. Der Regierungsrat („Consejo de Ministros“) hat am 16. März 2023 das königliche Dekret („Real Decreto-Ley 2/2023“) verabschiedet, in dem die zusätzliche Solidaritätsabgabe („art. 19 bis der Ley General de la Seguridad Social“) aufgenommen wurde.

Der konkrete regulatorische Rahmen (z. B. durch das königliche Dekret 322/2024 vom 26. März 2024) wurde später ausgearbeitet, um die Anwendung mit Wirkung ab dem 1. Januar 2025 vorzubereiten.

Mit der Solidaritätsabgabe gilt nun:

- der Teil des Gehalts, der über der Beitragsbemessungsgrenze liegt, ist ebenfalls beitragspflichtig.
- Es entstehen dadurch allerdings keine zusätzlichen Ansprüche (z. B. keine höhere spätere Rente).

Ziel der Maßnahme ist es, die Finanzierung des Rentensystems zu stärken. Dies betrifft Arbeitnehmer mit hohen Einkommen, welche die maximale Beitragsbemessungsgrundlage überschreiten, wie auch Arbeitgeber, da sich der Beitrag aufteilt in Arbeitgeberanteil und Arbeitnehmeranteil.

Der Prozentsatz steigt dabei progressiv, je weiter das Gehalt über der Grenze liegt. Das Ziel ist eine langfristige Stabilität des Systems zu sichern.

Beispiel Berechnung Solidaritätsabgabe Spanien

(Die konkreten Werte können leicht variieren, da sie von der endgültigen gesetzlichen Festlegung abhängen. Die Berechnung basiert auf den aktuell geschätzten Daten für 2025.)

Die maximale monatliche Beitragsbemessungsgrundlage beträgt derzeit 4.909,50 € (\approx 58.908 € pro Jahr).

Die Solidaritätsabgabe wird nur auf den Teil des Gehalts erhoben, der diese Grenze überschreitet.

Berechnung beitragspflichtiger Überschuss:

- Bruttogehalt: z. B. 7.500 €
- Beitragsbemessungsgrenze: 4.909,50 €
- Überschuss: $7.500 \text{ €} - 4.909,50 \text{ €} = 2.590,50 \text{ €}$

Zusätzliche Beitragssätze (2025)

- Erste Stufe (bis 10 % über der Beitragsgrenze): ca. 491 € \rightarrow Beitragssatz ca. 0,92 %
- Zweite Stufe (bis 50 % über der Beitragsgrenze): ca. 1.963,75 € \rightarrow Beitragssatz ca. 1 %

(Bei 7.500 € Monatsgehalt fallen nur diese zwei Stufen an.)

Monatliche Solidaritätsabgabe (ca.)

- $491 \text{ €} \times 0,92 \% \approx 4,52 \text{ €}$
- $1.963,75 \text{ €} \times 1 \% \approx 19,64 \text{ €}$

Gesamt: ca. 24,16 € pro Monat (\approx 290 € pro Jahr)

Aufteilung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- ca. 83,4 % zahlt der Arbeitgeber
- ca. 16,6 % zahlt der Arbeitnehmer

Fazit Solidaritätszuschlag Spanien

Die Gründe der Maßnahme in Spanien lassen sich in gewisser Weise mit dem deutschen Solidaritätszuschlag vergleichen, vor Allem in der politischen und ökonomischen Begründung, allerdings mit klaren systematischen Unterschieden. Beide Maßnahmen stellen einen solidarischen Zusatzbeitrag dar. Hohe Einkommen sollen belastet werden. Es entsteht kein zusätzlicher individueller Anspruch.

Die Begründung erfolgt über die kollektive Finanzierung einer gesamtgesellschaftlichen Aufgabe. Der deutsche „Soli“ ist aber klar eine Steuer, in Spanien wird die Abgabe nicht als Steuer, sondern als parafiskalische Sozialabgabe qualifiziert.

Die verfassungsrechtliche Konstruktion ist unterschiedlich; der spanische Ansatz ist systemintern (Sozialversicherung), der deutsche haushaltsintern (Steuer).

F. Aktuelle Rechtsprechung zu Befreiungsvoraussetzungen in der Vermögensteuer und Erbschaftsteuer

Synthese der Urteile des spanischen Obersten Gerichtshofs (TS - „Tribunal Supremo“) 637/2026 vom 17.02.2026 und 640/2026 vom 19.02.2026 zur Frage des Erfordernisses eines Vollzeitangestellten im Zusammenhang mit der Qualifikation einer wirtschaftlichen Tätigkeit als Voraussetzung der Anwendung steuerlicher Vorteile im Rahmen der:

- Vermögensteuer (IP – „Impuesto sobre el Patrimonio“) sowie
- Erbschaft- und Schenkungsteuer (ISD – „Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones“)

Die Kernaussage der neuen Rechtsprechung des TS ist der Vorrang der wirtschaftlichen Realität vor formaler Betrachtung (Substanz vor Form). Der Tribunal Supremo stellt in seinen Entscheidungen klar, dass eine rein formale Betrachtung, wie bislang von den spanischen Finanzbehörden vorgenommen, nicht mehr ausreichend ist. Vielmehr sei entscheidend die tatsächliche wirtschaftliche Organisation, maßgeblich also, ob eine echte wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt.

Zur Feststellung, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt oder ob ein Vermögensgegenstand dieser Tätigkeit zugeordnet ist, sind die Vorschriften des spanischen Einkommensteuergesetzes für natürliche Personen („LIRPF“), insbesondere Artikel 27, heranzuziehen. Nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (auf die sich die Vermögensteuer bezieht) gelten als wirtschaftliche Tätigkeiten solche, bei denen der Steuerpflichtige entweder Produktionsmittel oder Personal (oder beides) eigenverantwortlich organisiert, mit dem Ziel an der Herstellung oder Verteilung von Waren oder Dienstleistungen teilzunehmen.

Gemäß Artikel 27.2 des Einkommensteuergesetzes gilt die Vermietung von Immobilien nur dann als wirtschaftliche Tätigkeit, wenn zu diesem Zweck mindestens eine Vollzeitkraft mit einem Arbeitsvertrag beschäftigt wird.

Bisher verlangte die Finanzverwaltung dementsprechend, dass eine Gesellschaft über zumindest einen (eigenen) Arbeitnehmer in Vollzeit verfügen muss, um die steuerlichen Ausnahmen im Rahmen der Anwendungsmöglichkeit bzgl. der Vermögensteuer einerseits und der Erbschaftsteuer andererseits nutzen zu können.

Das Oberste Gericht entscheidet nun, dass dieses Erfordernis auch auf Ebene einer Unternehmensgruppe erfüllt werden kann. Eine einzelne Gesellschaft muss also nicht zwingend eigenes Personal beschäftigen,

wenn die Tätigkeit im Rahmen einer einheitlichen Organisation ausgeübt wird.

Die Anerkennung auf Gruppenebene gilt allerdings nur, wenn eine funktionale Integration innerhalb der Gruppe besteht und personelle und sachliche Mittel gemeinsam organisiert sind.

Es muss eine echte wirtschaftliche Tätigkeit vorliegen, nicht bloß Vermögensverwaltung.

Wenn hingegen eine Gesellschaft lediglich Immobilien hält und vermietet, ohne echte organisatorische Struktur oder Integration, dann gilt weiterhin, dass das Arbeitnehmererfordernis auf Einzelebene erfüllt werden muss.

Die Urteile führen also zu einer Flexibilisierung bei der Anwendung steuerlicher Begünstigungen.

Es kommt zur Anerkennung von Gruppenstrukturen, die Anforderungen werden weniger formalistisch, es bleibt aber weiterhin bei der Prüfung der wirtschaftlichen Substanz im Einzelfall.

Die Rechtsprechung bestätigt damit einen grundlegenden Ansatz, nicht die rechtliche Struktur ist entscheidend, sondern die wirtschaftliche Realität.

Dies erleichtert insbesondere die Nutzung steuerlicher Vorteile für Familienunternehmen und Immobilienstrukturen, sofern eine echte unternehmerische Tätigkeit nachgewiesen werden kann.

Auswirkungen auf die Publikation „III. GmbH & Co. KG – Spanien Steuerliche Vorteile in Deutschland – Nachteile in Spanien in Heft „Informaciones INF I 25“.

Die Publikation erläutert umfassend zur bislang restriktiven Verwaltungspraxis. Das bedeutet, zur Erlangung der steuerlichen Vorteile (Vermögensteuer / Erbschaftsteuer) ist eine wirtschaftliche Tätigkeit („actividad económica“) erforderlich. Bei Immobilienvermietung bedeutet das regelmäßig das Vorhandensein eines eigenen Arbeitnehmers in Vollzeit.

Ohne diese Voraussetzungen kommt es zu keiner Steuerbefreiung in der Vermögensteuer und keiner Begünstigung bei der Erbschaftsteuer. Diese Sicht entspricht der klassischen Linie der spanischen Finanzverwaltung und älterer Entscheidungen zu verbindlichen Anfragen.

Die Urteile des Tribunal Supremo (637/2026 und 640/2026) durchbrechen nun genau diese enge Argumentation durch die Aufweichung des Kriteriums des eigenen Angestellten.

Gemäß der neuen Rechtsprechung ist es ausreichend, dass ein Arbeitnehmer auf Gruppenebene und nicht zwingend auf Ebene der einzelnen Gesellschaft vorliegt.

Das Oberste Gericht verlangt nun eine funktionale Integration und die gemeinsame Organisation von Mitteln. Dies verschiebt den Fokus von der Frage „hat diese Gesellschaft einen Arbeitnehmer?“ zur Frage „gibt es eine echte wirtschaftliche Struktur im Gesamtverbund?“ Die Gruppen- bzw. Familienbetrachtung wird gestärkt und die Voraussetzung der „actividad económica“ wird realitätsnäher interpretiert.

Trotz der neuen Rechtsprechung bleibt das Grundproblem für Gesellschafter einer deutschen (Immobilien-) GmbH & Co. KG in Spanien bestehen, nämlich die unterschiedliche Qualifikation (transparent/körperschaftsteuerlich) und die inkonsistente Behandlung durch

die Finanzbehörden, mit der Folge der geschilderten Risiken bei der Vermögen- und Erbschaftsteuer. Diese strukturellen Probleme werden durch die Urteile nicht gelöst.

Die wirtschaftliche Tätigkeit („actividad económica“) bleibt zentrale Voraussetzung, also jede Tätigkeit, bei der Produktionsmittel und/oder Arbeit eingesetzt werden, um Einkünfte zu erzielen.

Auch nach den neuen Urteilen kommt es bei reiner Vermögensverwaltung zu keiner Begünstigung.

Passive Immobilienholdings sind weiterhin problematisch. Das Oberste Gericht lockert nur die Nachweisführung, nicht die Voraussetzung selbst. Die Konflikte mit der Finanzverwaltung bleiben bei der Organisation, der tatsächlichen Tätigkeit und der personellen Struktur.

Die neuen Urteile erweitern die Gestaltungsspielräume, reduzieren Risiken in den fraglichen Steuerarten, verlangen aber eine sauber dokumentierte wirtschaftliche Gesamtstruktur.

Fazit:

Die Urteile des Tribunal Supremo 637/2026 und 640/2026 betreffen unmittelbar Gesellschaften, die Immobilien vermieten, insbesondere im Kontext von Familien- bzw. Holdingstrukturen, also konkret Immobiliengesellschaften oder vermögensverwaltende Holdings mit Vermietungstätigkeit, aber die Tragweite geht darüber hinaus, denn die eigentliche Aussage der Urteile ist grundsätzlicher Natur, da das Gericht nicht nur für die streitgegenständlichen Immobilienfälle entscheidet, sondern zur Frage, wann überhaupt eine „actividad económica“ vorliegt.

Die zentrale Neuerung der Betrachtung auf Gruppenebene statt einer Gesellschaft ist nicht auf Immobilien beschränkt, sondern kann auch relevant sein für Holdingstrukturen allgemein, operative Gruppen mit ausgelagerten Funktionen und Familienunternehmen, da die Logik der Urteile auf **wirtschaftlicher Substanz und funktionaler Integration** beruht, nicht auf der Rechtsform oder der Art der Tätigkeit.

Die Urteile betreffen konkret Immobilienholdings, aber die entwickelten Grundsätze (Substanz vor Form, Gruppenbetrachtung) haben daher deutlich breitere Bedeutung.



Frank Müller

Rechtsanwalt und Abogado
 Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachanwalt für
 Steuerrecht (Rechtsanwalt Spanien)
 Frankfurt am Main - Barcelona
 ra@abogadomueller.net

Notizen aus der Vereinigung Noticias de la Asociación

Queridos amigos,

El próximo **16 de abril** tendrá lugar un **webinar sobre Sucesiones transfronterizas entre Alemania y España: casos prácticos y soluciones**. La ponencia será impartida por nuestro querido socio **Miguel Ribas**.

Ya está todo listo para el **Congreso Anual, que tendrá lugar del 4 al 6 de junio de 2026 en Karlsruhe**. Como sabéis Karlsruhe es la sede de las principales instituciones judiciales alemanas: Bundesverfassungsgericht, Bundesgerichtshof y Generalbundesanwaltschaft. En tal sentido no puede ser un destino más idóneo para nuestro congreso. En el marco del mismo, tendrán lugar visitas guiadas a dichas instituciones.

Hay previstas ponencias sobre cuestiones de gran actualidad jurídica, como los mecanismos para prevenir y resolver situaciones de bloqueo societario, la jurisprudencia reciente del Bundesgerichtshof y de los tribunales superiores en materia sucesoria, así como la relación entre jurisdicción ordinaria y arbitraje en España y el impacto del Derecho europeo en el ámbito del fútbol. Asimismo, en el marco del capítulo "Off Law" tendrá lugar una interesantísima ponencia sobre liderazgo que será impartida por el Doctor Carlos Calderón Urreiztieta, director de orquesta y especialista en gestión de equipos. Todas las ponencias serán impartidas por profesionales y académicos de primer nivel, tal y como puede apreciarse en el programa del congreso publicado en la web de la Asociación.

Como ya es tradición, habrá un **encuentro de Jóvenes Juristas** el jueves a las 19:00 horas .

Podéis inscribiros al Congreso Anual Karlsruhe 2026 mediante este [enlace](#).

Durante el congreso principal se tendrá que decidir la **ciudad alemana en la que tendrá lugar el Congreso Anual de 2028**. Es conveniente que las candidaturas se remitan a la Secretaría de la Asociación con anterioridad al congreso y que, a ser posible, las propuestas vengan acompañadas de una breve presentación que pueda mostrarse durante la asamblea.

El 21 de noviembre de 2025, tendrá lugar la jornada anual en **Madrid**. La jornada versará sobre **derecho de la construcción** y contará con ponentes de altísimo nivel.

Liebe Freunde,

Am **16. April** veranstalten wir ein **Webinar zum Thema „Grenzüberschreitende Erbschaften zwischen Deutschland und Spanien: Fallbeispiele und Lösungen“**. Der Vortrag wird von unserem geschätzten Mitglied **Miguel Ribas** gehalten.

Alles ist bereit für unseren **Jahreskongress, der vom 4. bis 6. Juni 2026 in Karlsruhe** stattfinden wird. Wie ihr wisst, ist Karlsruhe Sitz der wichtigsten deutschen Justizeinrichtungen: des Bundesverfassungsgerichts, des Bundesgerichtshofs und der Bundesanwaltschaft und somit wie geschaffen für unseren Kongress. Freut euch auf Führungen durch diese Einrichtungen als Teil des Kongressprogramms.

Geplant sind Vorträge zu aktuellen rechtlichen Themen, wie beispielsweise Mechanismen zur Vermeidung und Lösung von Blockadesituationen in Gesellschaften, Neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs und der Obergerichte in Erbsachen, Ordentliche Gerichtsbarkeit und Schiedsgerichtsbarkeit in Spanien sowie Fussball und Europarecht. Darüber hinaus findet im Rahmen von „Off Law“ ein äußerst interessanter Vortrag zum Thema Führung statt, der von Dr. Carlos Calderón Urreiztieta, Dirigent und Spezialist für Teammanagement, gehalten wird. Alle Vorträge werden – wie dem auf der Website der Vereinigung veröffentlichten Kongressprogramm zu entnehmen ist – von renommierten Fachleuten und Wissenschaftlern gehalten.

Auch in diesem Jahr findet am Donnerstag um 19:00 Uhr das traditionelle **Treffen der Jungen Juristen** statt.

Die Anmeldung zum Jahreskongress Karlsruhe 2026 ist über diesen [Link](#) möglich.

Auf der Mitgliederversammlung in Karlsruhe wählen wir **die deutsche Stadt, in der 2028 der Jahreskongress stattfinden wird**. Vorschläge sollten vor unserem Kongress in Karlsruhe an das Sekretariat der Vereinigung geschickt werden und, wenn möglich, von einer kurzen Präsentation begleitet sein, die während der Mitgliederversammlung vorgestellt wird.

Am 21. November 2025 findet in Madrid unsere Jahrestagung statt. Im Fokus der Tagung steht das **Baurecht** und wir erwarten Beiträge von renommierte Fachreferenten.

Notizen aus der Vereinigung Noticias de la Asociación

El Congreso Anual de 2027 tendrá lugar en **Córdoba 27 al 29 de mayo**, tal y como se decidió en la última asamblea general y será organizado por nuestro socio y amigo **Ignacio Romero Boldt**.

Espero veros muy pronto en Karlsruhe.

Un abrazo

Víctor Fabregat

Wie auf der letzten Mitgliederversammlung beschlossen, wird der **Jahreskongress 2027 vom 27. bis 29. Mai in Córdoba stattfinden**. Die Organisation übernimmt unser geschätztes Mitglied und Freund **Ignacio Romero Boldt**.

Ich freue mich, euch bald in Karlsruhe willkommen zu heißen!

Seid herzlich begrüßt

Víctor Fabregat



Víctor Fabregat

Vicepresidente AHAI
Abogado
Fabregat Perulles Sales Abogado
Barcelona
v.fabregat@fabregat-perulles-sales.com

Veranstaltungen / Eventos

Veranstaltungskalender 2026

16. April 2026

Webinar

**„Grenzüberschreitende Erbschaften zwischen Deutschland und Spanien:
Fallbeispiele und Lösungen“**

Sucesiones transfronterizas entre Alemania y España: casos prácticos y soluciones

04. - 06. Juni 2026

Jahreskongress Karlsruhe / Congreso Anual Karlsruhe

[Programm / Programa](#)

[Anmeldung / Inscripción](#)



21. November 2026

Jahrestagung Madrid

Derecho de la construcción / Baurecht

Mercado de trabajo

Praktikantenstellen | Pasantías

Andersen Tax & Legal Iberia, S.L.P.

Andersen bietet Rechtsreferendaren und Praktikanten die Möglichkeit, eine Wahlstation oder ein Praktikum an den Kanzleistandorten in Valencia, Barcelona oder Madrid zu absolvieren. Die Tätigkeit umfasst die Mitarbeit im German Desk der Kanzlei, wobei deutschsprachige Mandanten in den Bereichen Steuerrecht, Immobilienrecht, Erbrecht, Arbeitsrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht betreut werden. Gute Kenntnisse der spanischen und englischen Sprache sind erforderlich. Bei Interesse senden Sie bitte Ihr Anschreiben, Ihren Lebenslauf sowie Ihre Verfügbarkeiten an:

✉ germandesk@es.andersen.com

Dr. Artz, López & Col., Kanzlei für Erbrecht, Familienrecht und Immobilien

Haben Sie Lust mit einem engagierten Team und in einem gutem Arbeitsklima in den Schwerpunkten (internationalen) Erbrecht, Familienrecht und Immobilienrecht die Theorie in die Tat umzusetzen und wichtige praxisbezogene Erfahrungen zu sammeln? In unserer Kanzlei suchen wir stets motivierte Praktikanten und Referendare. Zwar sind Spanisch- u./o. Englischkenntnisse von Vorteil, nicht jedoch eine zwingende Voraussetzung. Falls wir ihr Interesse wecken konnten, schicken Sie bitte ihre Bewerbung an

✉ mail@artzlopez.com

🌐 www.artzlopez.com

🌐 www.fb.com/artzlopez

¿Le apetece trabajar con un equipo comprometido dentro de un buen ambiente de trabajo en los ámbitos del derecho de sucesiones (internacional), el derecho de familia y el derecho inmobiliario, poniendo en práctica la teoría y aumentando el conocimiento con importantes experiencias? Buscamos pasantes y becarios motivados para nuestro bufete. Conocimientos en el alemán son imprescindibles. Si hemos podido despertar su interés, envíe su solicitud

✉ mail@artzlopez.com

🌐 www.artzlopez.com

🌐 www.fb.com/artzlopez

AD & M Abogados y Consultores

Unsere international ausgerichtete Rechtsanwaltskanzlei mit dem Schwerpunkt auf deutsch-spanischen Rechtsbeziehungen befindet sich im Zentrum von Barcelona. Unsere Tätigkeitsschwerpunkte sind Gesellschafts-, Handels-, Erb-, Familien- und allgemeines Zivilrecht. Wir bieten deutschen Rechtsreferendaren oder Jurastudenten mit Spanischkenntnissen die Möglichkeit, Ihre Wahlstation oder ein Praktikum in unserer Kanzlei zu absolvieren. Bitte richten Sie Ihre Bewerbungsunterlagen postalisch an ADM Abogados y Consultores, Calle Balmes 163, Pral., 2a, 08008 Barcelona, Spanien z.H. von RA Robert Engels oder per e-mail an

✉ info@admabogados.net

Augusta Abogados

Wir bieten deutschen Rechtsreferendaren und - studierenden die Möglichkeit, ein mehrmonatiges Praktikum in unserer Kanzlei in Barcelona zu absolvieren, sei es als Wahl- oder Auslandsstation. Wir suchen Jurastudenten (mindestens 4 Semester) und Rechtsreferendare, die offen, zuverlässig und an der internationalen Praxis interessiert sind. Die Dauer des Praktikums beträgt i.d.R. drei bis sechs Monate und wir versuchen, uns den beruflichen bzw. akademischen Interessen der Kandidaten anzupassen. Gute Spanisch- und Englischkenntnisse, mündlich und schriftlich, sind erwünscht.

Bitte senden Sie uns ein Anschreiben mit Lebenslauf, Zeugnisse und Verfügbarkeit per E-Mail an:

Augusta Abogados, z.H.v. Frau Alba Ródenas-Borràs, Ref: Praktikum Barcelona, Via Augusta, 252, 4ª planta, E-08017 Barcelona

✉ info@augustaabogados.com

🌐 www.augustaabogados.com

Jesús Becerra. Derecho penal

Unsere Kanzlei in Barcelona bietet ein Praktikum für Referendare und/oder Jurastudenten an, die an der Ausübung des Strafrechts in Spanien interessiert sind. In unserem Büro werden Sie lernen, in einem Team von Strafrechtlern zu arbeiten und echte Erfahrungen in der spanischen Rechtswelt zu sammeln. Gute Kenntnisse der spanischen Sprache in Wort und Schrift sind unerlässlich.

Ansprechpartnerin: Maria Colomer

✉ hilfeundsupport@jesusbecerra.com

☎ +49 6966779987

☎ +34 683534682

Castellana Legal Abogados

Wahlstation für Rechtsreferendare/Praktikanten

Unsere Kanzlei bietet Referendaren/Praktikanten die Möglichkeit, in Madrid die Wahlstation bzw. ein Praktikum zu absolvieren. Kenntnisse der spanischen Sprache sind erforderlich. Bei Interesse Bewerbungen bitte per e-mail z. Hd. von Marcos Andreu Bleckmann an

✉ mableckmann@c-legal.com

unter Kennwort "Praktikum" zusenden.

Mercado de trabajo

Praktikantenstellen | Pasantías

Dikeos Estudio Jurídico

Wir sind eine international ausgerichtete Madrider Rechtsanwaltskanzlei mit Tätigkeitsschwerpunkten im Arbeits-, Gesellschafts-, Handels- und Zivilrecht, die sowohl forensisch als auch beratend tätig ist.

Unsere Klienten sind hauptsächlich Wirtschaftsunternehmen, auch aus dem deutschsprachigen Ausland. Wir bieten Rechtsreferendaren / -innen die Möglichkeit, Ihre Wahlstation in unserem Madrider Büro abzuleisten. Gute bis sehr gute Spanischkenntnisse sowie Interesse für internationale, insb. deutsch-spanische Rechtsbeziehungen setzen wir voraus. Wir freuen uns auf Ihre Bewerbung.

Paseo de la Habana, 5; 28036 Madrid.

Ansprechpartner: Christian Alexander Paschkes

☎ 915903370

✉ apaschkes@dikeos.com

Fabregat, Perulles, Sales, Abogados, Rechtsanwälte

Wir bieten deutschen Referendaren mit guten Spanischkenntnissen die Möglichkeit, ihre Wahlpflichtausbildung oder sonstige Ausbildungsstationen in unseren Kanzleien in Barcelona und Pollença (Mallorca) zu absolvieren. Plaza Emili Mira i López 2, E- 08022 Barcelona

☎ +34 93 205 42 31

✉ fps@fabregat-perulles-sales.com

🌐 www.fabregat-perulles-sales.com

Dr. Frühbeck Abogados

Wir bieten Referendaren/innen und Praktikanten/innen mit guten Deutsch- und Spanischkenntnissen die Möglichkeit, eine oder mehrere Stationen bzw. ein mehrmonatiges Praktikum in unseren Kanzleien in Barcelona, Palma de Mallorca, Marbella und Las Palmas G.C. zu absolvieren. Es wird ein Zeitraum von mindestens 3 Monaten bevorzugt. Wir bearbeiten hauptsächlich Fälle im Bereich des Handels-, Unternehmens- und Arbeitsrechts. Ofrecemos a pasantes con buenos conocimientos de alemán y español la posibilidad de realizar prácticas en nuestras oficinas de Barcelona, Palma de Mallorca, Marbella y Las Palmas G.C. Preferente un período no inferior a tres meses. Principalmente trabajamos los campos del derecho mercantil, societario y laboral.

☎ T: +34 93 254 10 70; barcelona@fruhbeck.com

☎ +34 971 719 228; mallorca@fruhbeck.com

☎ + 34 952 765225; marbella@fruhbeck.com

☎ +34 928 432 676; canarias@fruhbeck.com

Gerboth & Partner

Wir bieten Referendaren oder Studenten mit guten Spanischkenntnissen die Möglichkeit ihre Wahl- oder sonstige Ausbildungsstation während eines Zeitraumes, der drei Monate nicht unterschreiten sollte, in unseren Büros in Palma de Mallorca oder Ibiza zu absolvieren. Desweiteren bieten wir spanischen Praktikanten mit guten Deutschkenntnissen die Möglichkeit zur Durchführung eines Rechtspraktikums in unseren Büros, ebenfalls für einen Zeitraum, der drei Monate nicht unterschreiten sollte. Ansprechpartner: Christian Gerboth, Palma de Mallorca

☎ +34 971 722 494

✉ info@gerboth-partner.com

Göhmann

Als deutsch-spanische Kanzlei mit umfangreichen Tätigkeitsbereichen in beiden Rechtskreisen bieten wir interessierten deutschen Referendaren und spanischen Praktikanten die Möglichkeit, in einem unserer Büros in Bremen oder Barcelona eine oder mehrere Stationen bzw. ein mehrmonatiges Praktikum zu absolvieren. Sehr gute Sprachkenntnisse sind Voraussetzung. Bitte senden Sie Ihre Bewerbungsunterlagen an: Bewerbungen in Deutschland: Dr. Arne Koch, Wachtstr. 17-24, D-28195 Bremen

☎ +49 421 339 53-0

✉ bremen@goehmann.de

Für Informationen können Sie unsere Internetseite besuchen:

🌐 www.goehmann.de

Gómez Acebo & Pombo

Referendaren mit Spanischkenntnissen bieten wir die Möglichkeit ihre Wahlstation während eines Zeitraumes von drei Monaten in unserer Kanzlei in Madrid zu absolvieren.

Schriftliche Bewerbungen richten Sie bitte an: Frau Christina Sánchez Weickgenannt

☎ +34 91 582 9218

✉ csanchezw@ga-p.com

Anwaltskanzlei Dr. Sabine Hellwege

bietet Rechtsreferendaren / Rechtsreferendarinnen mit Spanischkenntnissen die Möglichkeit die Wahlfachstation oder sonstige Ausbildungsstationen während eines Zeitraumes, der drei Monate nicht unterschreiten sollte, in der Kanzlei in Palma de Mallorca zu absolvieren. Ansprechpartnerin: Dr. Sabine Hellwege, Rechtsanwältin und Abogada, Niedersachsenstr. 11, D-49074 Osnabrück

☎ 49 541 20 22 555, + 49 171 838 53 28,

✉ Shellwege@t-online.de

🌐 www.hellwege.de

Mercado de trabajo

Praktikantenstellen | Pasantías

Jurisch Consultants Abogados-Rechtsanwälte

Jurisch Consultants Abogados-Rechtsanwälte Deutsch-spanische Rechtsanwaltskanzlei mit Sitz in Manacor/Mallorca und zivilrechtlicher Ausrichtung sucht Jurastudenten und Rechtsreferendare mit guten Spanischkenntnissen, denen wir im Rahmen eines Praktikums/ Ausbildungsstation eine interessante Tätigkeit anbieten. Ansprechpartner: Rechtsanwalt-Abogado Mirko Jurisch, C/Amargura, 14, 1^o-1^a, E-07500 Manacor

☎ +34 971 845 805

✉ info@jurisch.legal

🌐 www.jurisch.legal

Dr. Kleeberg & Partner GmbH

Praktikum (m/w/d) Spanish & LatAm Desk – Steuerberatung

Aufgaben:

- Bearbeitung breit gefächerter steuerlicher Aufgabenstellungen im Team mit Kolleg:innen verschiedener Fachbereiche sowie mandatsverantwortlichen Partner:innen bzw. Senior Manager:innen, insb. solcher unseres Spanish & LatAm Desk (<https://kleeberg-esdesk.de/>)
- Unterstützung bei der steuerlichen Beratung von international operierenden Mandanten in einem Team aus Rechtsanwält:innen, Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
- Mitwirkung bei vielseitigen Mandaten und Projekten sowie bei Fachpublikationen mit Spanien- bzw. Lateinamerika bezug

Profil:

- Laufendes oder abgeschlossenes Studium in den Wirtschafts- oder Rechtswissenschaften in Spanien und/oder Deutschland
- Kenntnisse im spanischen und/oder deutschen Steuerrecht, vorzugsweise auch im internationalen Kontext
- Interesse an der Mitarbeit in unserem multidisziplinären Spanish & LatAm Desk für 3-6 Monate
- Muttersprachliche oder in der Beratungspraxis anwendbare Kenntnisse in unseren Arbeitssprachen Deutsch, Spanisch und Englisch in Wort und Schrift
- Motivation und Engagement sowie Freude an der Mitwirkung bei der Analyse von grenzüberschreitenden Sachverhalten und steuerlichen Fragestellungen sowie der Arbeit mit Sprachen und Zahlen im Team

Unser Angebot:

- Einblick in die internationale Beratungspraxis einer deutschen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft
- Angenehmes Betriebsklima in einem engagierten multikulturellen Team
- Umfassende Möglichkeiten zur beruflichen und fremdsprachlichen Aus- und Fortbildung
- Abwechslungsreiche Aufgaben innerhalb eines multidisziplinären Arbeitsumfelds
- Begleitung durch eine:n Pat:in, der in fachlichen sowie organisatorischen Fragen zur Seite steht

- Verschiedene Einstiegsmöglichkeiten in unserem Team nach dem Praktikum

- Sehr zentraler Standort in München (zwischen Königsplatz und Hauptbahnhof)

Kleeberg ist eine deutschlandweit und international tätige Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mit Sitz in München. Wir betreuen mit mehr als 200 Kolleg:innen ein breites Spektrum großer und mittelständischer Unternehmen und Institutionen sowie anspruchsvollen Privatpersonen in den Bereichen Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung und betriebswirtschaftlicher Beratung sowie -zusammen mit der Kleeberg Rechtsanwalts-gesellschaft mbH - Rechtsberatung.

Bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen betreuen wir unsere Mandanten, sowohl inbound als auch outbound, in Zusammenarbeit mit bewährten internationalen Partnern anderer Länder sowie dem weltweiten Netzwerk Crowe Global.

Im Geschäftsverkehr mit spanischsprachigen Ländern koordiniert das Spanish & LatAm Desk unserer Kanzlei die integrierte rechtliche, steuerliche und betriebswirtschaftliche Beratung sowie die Wirtschaftsprüfung in den Bereichen Tax, Audit, Advisory und Legal.

Im Mittelpunkt unseres Handelns steht der Ansatz einer persönlichen Betreuung unserer Mandanten auf höchstem fachlichem Niveau. Aus diesem Grund legen wir besonderen Wert auf die Schaffung von Kompetenzen und die Vermittlung von Know-how sowie die persönliche Förderung unserer Mitarbeiter:innen.

Haben wir Dein Interesse geweckt?

Dann freuen wir uns auf Deine Nachricht unter

✉ bewerbung@crowe-kleeberg.de.

Für Fragen steht Dir unsere HR-Managerin, Raphaela Weingart gerne zur Verfügung.

☎ +49 89 559 83 268

Löber Steinmetz & Garcia Partnerschaft von Rechtsanwälten mbB

In unserer Kanzlei in Frankfurt bieten wir Referendaren und Praktikanten mit guten Deutsch- und Spanischkenntnissen die Möglichkeit, eine oder mehrere Stationen bzw. ein mehrmonatiges Praktikum zu absolvieren. Tätigkeitsschwerpunkte sind IPR, Erbschafts- und Immobilienrecht. Wir legen Wert auf selbständiges Arbeiten und hohe Motivation und können Ihnen im Gegenzug eine abwechslungs- und lehrreiche Tätigkeit anbieten. Aufgrund der engen Zusammenarbeit mit unserer spanischen Kooperationskanzlei in Palma de Mallorca, Löber Steinmetz Garcia, Rechtsanwälte Y Abogados, S.L.P, besteht nach individueller Absprache auch die Möglichkeit, die Wahl- oder Anwaltstation oder einen Teil derselben in Palma zu absolvieren. Bitte richten Sie Ihre aussagekräftigen Bewerbungsunterlagen an: Kanzlei Löber Steinmetz & Garcia, z.Hd. Herrn Dr. Alexander Steinmetz, Kaulbachstr. 1, D-60594 Frankfurt

☎ +49 69 962 211 13

✉ a.steinmetz@loeber-steinmetz.de

Mercado de trabajo

Praktikantenstellen | Pasantías

Lohmann & Dr. Ahlers Rechtsanwälte in P., Notare a.D., Fachanwalt Verkehrsrecht, Mediatorin

Wir bieten deutschen und spanischen Referendaren oder Praktikanten die Möglichkeit, im Rahmen einer Stage erweiterte Kenntnisse des deutschen Rechts und der deutschen Sprache zu erwerben. Der Zeitraum sollte dabei drei Monate nicht unterschreiten. Tägliche Anwesenheit ist erwünscht und sinnvoll.

Ofrecen la posibilidad de realizar prácticas o pasantías a alemanes y españoles que deseen ampliar sus conocimientos en Derecho Alemán y la lengua alemana. El período de éstas no deberá ser superior a los tres meses. Se recomienda la asistencia diaria a fin de obtener buenos resultados.

Kontakt / Contacto: RA Wolfgang Lohmann, Pelzerstrasse 4, D - 28195 Bremen,

☎ +49 421 18571

✉ RA-Lohmann-Ahlers@gmx.de

Monereo Meyer Abogados

Referendaren oder Studenten mit guten Spanischkenntnissen bieten wir die Möglichkeit ihre Wahlpflichtfachausbildung oder sonstige Ausbildungsstationen während eines Zeitraumes, der 3 Monate nicht unterschreiten sollte, in unseren Büros in Madrid, Barcelona oder Palma de Mallorca zu absolvieren.

Ansprechpartner: RA Mónica Regaño

✉ (rrhh@mmm.es)

Spanischen Praktikanten mit guten Deutschkenntnissen bieten wir ebenfalls die Möglichkeit der Absolvierung eines Rechtspraktikums für einen Zeitraum, der 3 Monate nicht unterschreiten sollte, in unseren Büros in Madrid, Barcelona oder Palma de Mallorca.

Ansprechpartner: César García de Quevedo

✉ (rrhh@mmm.es)

Pense Rechtsanwälte

Wir bieten spanischen und deutschen Juristen mit guten Kenntnissen beider Sprachen die Möglichkeit, ein Praktikum oder einen Teil des Referendariats in unserer Kanzlei zu absolvieren.

Das Wirtschaftsrecht, Zivil- und Immobilienrecht sowie Prozess- und Schiedssachen gehören zu den Kerngebieten unserer Tätigkeit. Wir sind auch für unsere internationale Rechtspraxis bekannt. Weitere Informationen entnehmen Sie bitte unseren Internetseiten

🌐 www.pense.de

Bewerbungen richten Sie bitte an: Pense Rechtsanwälte, Herrn RA Dr. Till Pense, Wolfgangstrasse 85, D - 60322 Frankfurt am Main

☎ 49 69 55 05 65

✉ till.pense@pense.de

Ribas & Partner mbH

Wir sind eine international ausgerichtete Rechtsanwaltskanzlei mit Schwerpunkt auf den deutsch- spanischen Rechtsverkehr. Unsere Tätigkeitsschwerpunkte sind Erb- und Immobilienrecht, Gesellschafts- und Handelsrecht, allgemeines Zivil- sowie Strafrecht.

Wir bieten Referendaren/innen und Praktikanten/innen mit guten Deutsch- und Spanischkenntnissen die Möglichkeit, ihre Wahlstation bzw. ein mehrmonatiges Praktikum am Hauptsitz unserer Kanzlei in Karlsruhe zu absolvieren. Hohe Motivation und Interesse für internationale, insbesondere deutsch-spanische Rechtsbeziehungen setzen wir voraus.

Bitte senden Sie uns Ihre aussagekräftigen Bewerbungsunterlagen unter Angabe Ihres Wunschzeitraums vorzugsweise per e-mail an:

Ribas & Partner mbH, z.H. von Frau Petra Beller, Gartenstr. 69, 76135 Karlsruhe

☎ + 49 721 480 709 60

✉ p.beller@rb-abogados.eu

Wienberg Abogados

Rechtsanwaltskanzlei in Barcelona mit Schwerpunkt im dt.- sp. Rechtsverkehr bietet Ausbildungsmöglichkeit für Referendare und Praktikanten mit Spanischkenntnissen. Bewerbungen per Telefon:

☎ +34 93 241 97 20

✉ Simone.Jordan@wienberg.es

🌐 www.wienberg.es

Kanzlei Willner

Du hast Lust darauf Deine Wahlstation oder ein längeres Praktikum auf Mallorca zu absolvieren und die Arbeit im deutsch-spanischen Rechtsverkehr kennen zu lernen?

Dann bist Du bei uns richtig.

Wir bieten interessierten und motivierten Rechtsreferendaren die Möglichkeit, eine Ausbildungsstage oder ein mehrmonatiges Praktikum zu absolvieren.

Wir betreuen fast ausschließlich Privatmandanten im Bereich des Erb- sowie Immobilienrechts. In unserer Anwaltsboutique wirst Du von Anfang an mit eingebunden, kannst an Mandantengesprächen und Notarterminen teilnehmen und hast dennoch Freiräume für die Examensvorbereitung. Gute spanische Sprachkenntnisse sind allerdings unabdingbar

Wir freuen uns auf Deine Bewerbung, welche Du bitte an

✉ team@willner.legal

richtest. Kanzlei Willner, Plaza Porta Pintada 3, Entlo B, 07002 Palma de Mallorca

☎ +34 871 180 197

☎ +49 30 629 37 600

🌐 www.willner.legal

Mercado de trabajo

Praktikantenstellen | Pasantías

ZinnBöcker Rechtsanwälte

Wir bieten Rechtsreferendaren mit guten Kenntnissen der spanischen Sprachsowie spanischen Hochschul- absolventen die Möglichkeit, ihre Referendarstation bzw. ein Praktikum in unserer Kanzlei zu absolvieren. Wir sind ausschliesslich auf dem Gebiet des Wirtschaftsrechts tätig. Ein grosser Teil unserer Mandate hat Bezug zu Spanien bzw. Lateinamerika (insbesondere Mexiko). Es erwartet Sie eine angenehme Arbeitsatmosphäre in erstklassiger Umgebung.

Mehr unter

🌐 www.zinnboecker.com.

Bewerbungen senden Sie bitte an: ZinnBöcker Rechtsanwälte, z.Hd. Dr. Christian Böcker (Rechtsanwalt und Abogado), Friedrichsplatz 10, 68165 Mannheim oder per e-mail an

✉ office@zinnboecker.com

Notare Dr. Christoph Neuhaus und Dr. Markus Buschbaum, LL.M., Maître en droit

Wir bieten deutschen Referendaren/innen und spanischen Notaranwärtern/Notaranwärterinnen mit guten Kenntnissen der jeweils fremden Sprache sowie der jeweils anderen Rechtsordnung die Möglichkeit, die Wahlstation oder eine Hospitation in unserem Büro in Köln zu absolvieren. Kenntnisse der englischen und der französischen Sprache sind von Vorteil, werden jedoch nicht vorausgesetzt. Nähere Informationen zu unseren Tätigkeitsfeldern finden Sie unter

🌐 www.neuhaus-buschbaum.de

Wir freuen uns auf Ihre Bewerbung per e-mail an:

✉ notar@buschbaum-koeln.de.

Willkommen / Bienvenidos

Wir wollen folgende Mitglieder willkommen heißen
Queremos dar la bienvenida a los siguientes socios

Baumgart, Thomas

Übersetzer und Dolmetscher

Thomas Baumgart – Übersetzer und Dolmetscher

Eistalstraße 13

D - 67551 Worms

☎ T +49 1522 951 54 10

✉ info@thomasbaumgart.eu🌐 <https://thomasbaumgart.eu>**Depmer, Hannah**

Administración de empresa y asesoría legal

Cuatro Molinos

Casa de porro

E - 11380 Tarifa

☎ T +34 672 282 124

✉ hannahdepmer@hotmail.es**Brauburger, Birgitta**

Rechtsanwältin

Kanzlei Brauburger

Kaiserstrasse 59-61

D - 55116 Mainz

☎ T +49 6131 6986261

✉ kontakt@kanzlei-brauburger.de**Fieberg, Kristin**

Rechtsanwältin

Kanzlei Ribas & Partner mbB

Gartenstraße 69

D - 76135 Karlsruhe

☎ T +49 721 480 709 60

✉ k.fieberg@rb-abogados.eu🌐 www.rb-abogados.eu**Casal Fernández de Bobadilla, Federico**

Abogado

Bové Montero & Asociados SL

Príncipe de Vergara, 126

E - 28002 Madrid

☎ M +34 649 603 681

✉ f Fernandez@bovemontero.com🌐 www.bovemontero.com**Grün, Anjane Lorely Nelly**

Studentin

Ludwig-Maximilians Universität München

Elvirastraße 15

D - 80636 München

☎ T +49 176 221 556 68

✉ anjane.gruen@outlook.de**Damm, Sabrina**

Estudiante

Fernando VI, 19

E - 28004 Madrid

☎ T +34 672 399 272

✉ sabrinadamm@student.ie.edu**Jódar Huesca, David**

Abogado

Andersen

Pintor Sorolla 1-3 planta 8

E - 46002 Valencia

☎ T +34 963 527 546

✉ david.jodar@es.andersen.com🌐 <https://es.andersen.com/es/>

Willkommen / Bienvenidos

Wir wollen folgende Mitglieder willkommen heißen
Queremos dar la bienvenida a los siguientes socios

Karczewski, Christoph Prof. Dr.

Vorsitzender Richter am Bundesgerichtshof
Bundesgerichtshof
Herrenstrasse 45a
D – 76133 Karlsruhe
☎ T +49 151 155 171 89
✉ karczewski-christoph@bgh.bund.de

Pfeiffer, Hans-Ulrich Dr.

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Gewerblichen
Rechtsschutz
Kanzlei Dr. Hans-Ulrich Pfeiffer
Calle Velázquez 12, B23-3B
E - 29612 La Mairena (Málaga)
☎ T +34 691 628 402
✉ mail@pfeiffer.de

Kiefer López, Lucas

Rechtsanwalt
Summons Abogados
Calle de Velázquez 92
E - 28002 Madrid
☎ T +34 644 249 918
✉ l.kiefer@summons.es
🌐 <https://summons.es/>

Pulgarín de Manuel, Vanesa

Jurista
Ribas & Partner mbB
Gartenstraße 69
76135 Karlsruhe
☎ T +49 152 024 055 11
✉ v.pulgarin@rb-abogados.eu
🌐 <https://rb-abogados.eu/>

Körnig, Patrick

Rechtsanwalt & Fachanwalt für Sozialrecht
Patrick Körnig
Hohenzollerndamm 123
D -14199 Berlin
☎ T +49 3 088 717 446
✉ info@koernig.eu
🌐 koernig.eu

Stern, Elena

Rechtsanwältin/Abogada
LH.Legal
San Vicente Mártir, 71, pl.5, pta.10
E - 46007 Valencia
☎ T +34 96 293 88 68
☎ M +34 692 364 334
✉ e.stern@lh.legal
🌐 www.lh.legal

Ortega Sawal, Salomon

Rechtsanwalt
Noerr Partnerschaftsgesellschaft mbB
Speditionstraße 1
D - 40221 Düsseldorf
☎ T +49 211 499 862 64
✉ salomo.ortegasawal@noerr.com
🌐 www.noerr.com

Stiff, Simone

Studentin
Dr. Stiff und Partner
Am Stadtgraben 43
D - 48143 Münster
☎ T +49 177 555 15 50
✉ simone@stiff.de

Willkommen / Bienvenidos

Wir wollen folgende Mitglieder willkommen heißen
Queremos dar la bienvenida a los siguientes socios

Ramos Aguilar, María José

Abogada

Andersen

Velázquez 110

E - 28006 Madrid

☎ T +34 917 813 300

☎ M+34 660 593 722

✉ mjose.ramos@es.andersen.com

🌐 es.Andersen.com

Ridao Windel, Konrad

Estudiante

Universidad de Sevilla

Miguel Delibes, 18

E - 41907 Valencina de la Concepción

☎ T +34 685 541 196

✉ konrad.ri.win@gmail.com

🌐 [linkedin.com/in/konrad-ridao-windel-5290901a1](https://www.linkedin.com/in/konrad-ridao-windel-5290901a1)

Wolf, Marie Luisa

Studentin

Universidad Pablo Olavide/ Universität Bayreuth

Calle cuevas labradas N2

E - 35627 La Pared

☎ T +34 649 161 282

🌐 marisalobo99@gmail.com

Impressum / Pie de imprenta

INF INFORMACIONES

Zeitschrift für den deutsch-spanischen Rechtsverkehr
Revista jurídica hispano-alemana

Zitierweise / Manera de citar: INF

Herausgeber / Editor:

Deutsch-Spanische Juristenvereinigung e.V.
Asociación Hispano-Alemana de Juristas Geschäftsstelle

Oficina central:

San Elías, 29 - 35, 5º B, 08006 Barcelona,
T +34 93 209 78 82
info@dsjv-ahaj.org
www.dsjv-ahaj.com

Vorstand / Junta Directiva:

Präsident - Presidente

Lutz Carlos Moratinos Meissner (Hamburg)

Vizepräsident - Vicepresidente

Víctor Fabregat Rubiol (Barcelona)

Vizepräsident - Vicepresidente

Dr. Markus Artz, LL.M. (Koblenz)

Generalsekretär – Secretario General

Ignacio Ordejón Zuckermaier (Düsseldorf)

Kassenwartin – Tesorera

Dr. Kathrin Monen, LL.M. (Düsseldorf)

Beisitzer – Vocal

Alex Llevat Felius (Barcelona)

Beisitzer – Vocal

Fernando Lozano (Valencia)



Schriftleitung und verantwortlich im Vorstand / Redacción y responsable en la Junta Directiva:

Dr. Markus Artz, LL.M.

Koblenzer Str. 80, 56073 Koblenz
T +49 2619 423173
artz@artzlopez.com
m.artz@dsjv-ahaj.org

Wissenschaftlicher Beirat:

Prof. Dr. Juan Hernández Martí (Valencia)
Prof. Dr. Stefan Leible (Bayreuth)

Layout und Satz / Diseño y maquetación:

Deutsch-Spanische Juristenvereinigung e.V. /
Asociación Hispano-Alemana de Juristas Geschäftsstelle/
Oficina central:
San Elías, 29 - 35, E – 08006 Barcelona,
T +34 93 209 7882
info@dsjv-ahaj.org;
www.dsjv-ahaj.org

Redaktionsschlüsse / Cierres de redacción:

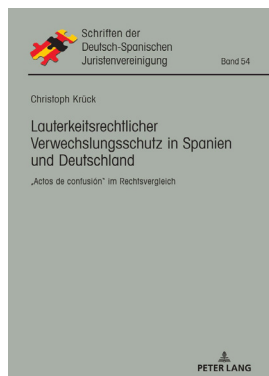
- 1. März / 1 de marzo
- 1. Juli / 1 de julio
- 1. November / 1 de noviembre

SCHRIFTEN DER DEUTSCH-SPANISCHEN JURISTENVEREINIGUNG

Herausgegeben von der Deutsch-Spanischen Juristenvereinigung

ISSN: 1433-884X

Die Buchreihe *Schriften der Deutsch-Spanischen Juristenvereinigung* enthält Monographien zur Rechtswissenschaft, insbesondere zu verschiedenen Aspekten der deutschen und spanischen Rechtsprechung. Sie beschäftigt sich interdisziplinär aber auch mit Bereichen der Betriebswirtschaft und Politikwissenschaft. Die Reihe wird von der *Deutsch-Spanischen Juristenvereinigung* herausgegeben, die zur Vertiefung der Kenntnisse der jeweilig anderen Rechtsordnungen sowie zur Förderung der juristischen Beziehungen der beiden Länder beitragen will.



Band 54

Band 54

Christoph Krück

Lauterkeitsrechtlicher Verwehlungschutz in Spanien und Deutschland

„Actos de confusión“ im Rechtsvergleich

geb. | 978-3-631-82624-9 | 2021. 218 S. | €^D 54.95

eBook | 978-3-631-86122-6 | 2021. 218 S. | €^D 54.95

Band 53

Tim Wirth

Der Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaft durch das spanische Strafrecht

geb. | 978-3-631-80647-0 | 2020. 246 S. | €^D 54.95

eBook | 978-3-631-82507-5 | 2020. 246 S. | €^D 54.95

Band 52

Teresa Puig Stoltenberg

Die Parteiautonomie im europäischen Erbrecht

geb. | 978-3-631-78424-2 | 2019. 398 S. | €^D 71.95

eBook | 978-3-631-79687-0 | 2019. 398 S. | €^D 79.95

Band 51

Matthias Schassek

Verträge über individuelle Software nach deutschem und spanischem Recht

geb. | 978-3-631-72690-7 | 2017. 234 S. | €^D 54.95

eBook | 978-3-631-72730-0 | 2017. 234 S. | €^D 60.95

Band 50

Ingrid Schleper

Wegfall der Geschäftsgrundlage im deutschen und spanischen Recht

geb. | 978-3-631-71701-1 | 2017. XXI, 285 S. | €^D 64.95

eBook | 978-3-631-70621-3 | 2017. XXI, 285 S. | €^D 71.95

Band 49

Sven Hendrik Haumesser

Geschäftsleiterpflichten und -haftung in der Insolvenz im deutschen und spanischen Recht

geb. | 978-3-631-70109-6 | 2016. 356 S. | €^D 71.95

eBook | 978-3-631-70104-1 | 2016. 356 S. | €^D 79.95

Band 48

Karl Felix Oppermann

Die Unteranknüpfung nach der EuErbVO im Mehrrechtsstaat Spanien

geb. | 978-3-631-67632-5 | 2016. XXXVIII, 152 S. | €^D 44.95

eBook | 978-3-631-06996 | 2016. XXXVIII, 152 S. | €^D 49.98

Band 47

Jessika Henke

Die vorgegerichtliche Beweisermittlung im gewerblichen Rechtsschutz vor dem Hintergrund der europäischen Rechtsangleichung

Eine vergleichende Betrachtung des deutschen und spanischen Rechts nach Umsetzung der «Enforcement»-Richtlinie

geb. | 978-3-631-67615-8 | 2016. XXIV, 176 S. | €^D 54.95

Band 46

Britta Nietfeld

Mediation als Verfahren der konsensualen Konfliktbeilegung bei Trennung und Scheidung

Eine rechtsvergleichende Betrachtung des deutschen, spanischen und katalanischen Rechts

geb. | 978-3-631-66809-2 | 2015. XX, 284 S. | €^D 64.95

eBook | 978-3-631-05972-4 | 2015. XX, 284 S. | €^D 72.23



Band 45

Benedikt Leffers

Die Einführung eines Präsenzbonus in Deutschland unter Berücksichtigung der *prima de asistencia* in Spanien

geb. | 978-3-631-65965-6 | 2015. XX, 270 S., 11 Tab | €^D 64.95

eBook | 978-3-653-05409-5 | 2015. XX, 270 S., 11 Tab | €^D 72.23

Band 44

Christian Schönwandt

Wirkungsschwächen der Schenkung in Spanien und Deutschland

geb. | 978-3-631-66293 | 2015. 364 S. | €^D 71.95

eBook | 978-3-653-05527-6 | 2015. 364 S. | €^D 79.97

Band 43

Hannah Rau

Strafrechtliche Vergangenheitsbewältigung am Beispiel Spanien

geb. | 978-3-631-64974-9 | 2014. LXII, 414 S. | €^D 89.95

eBook | 978-3-653-04117-0 | 2014. LXII, 414 S. | €^D 100.08

Band 42

Stefanie Espitalier

Die innerstaatliche Haftung für Unionsrechtsverstöße in Spanien

Eine Untersuchung der Verantwortungs- und Haftungsbeziehungen zwischen dem spanischen Zentralstaat und den Autonomen Gemeinschaften im Falle finanzwirksamer Entscheidungen der Europäischen Union

geb. | 978-3-631-63192-8 | 2012. 239 S. | €^D 53.95

eBook | 978-3-653-01703-8 | 2012. 239 S. | €^D 59.98

Band 41

Bettina Janka

Corporate Governance in Deutschland und Spanien

geb. | 978-3-631-61843-1 | 2011. 297 S. | €^D 60.95

Band 40

Kristina Orthmann

Kapitalmarktinformationshaftung der Vorstände von Aktiengesellschaften in Deutschland und Spanien

geb. | 978-3-631-60099-3 | 2010. 304 S. | €^D 59.95

Band 39

Franziska Hohlers

Der Vertragsschluss im e-Commerce nach deutschem und spanischem Recht

Unter besonderer Berücksichtigung der europarechtlichen Vorgaben zu den Informationspflichten

geb. | 978-3-631-61092-3 | 2010. 205 S. | €^D 56.95

Band 38

Florian Michallik

Instrumentarien zur Steuerung von Einzelhandel in Deutschland und Spanien

Ein Beitrag zu nachhaltiger Raum- und Stadtentwicklung

geb. | 978-3-631-61079-4 | 2010. 409 S. | €^D 86.95

Band 37

Katharina Grüter

Kapitalaufbringung und Kapitalerhaltung bei der spanischen *Sociedad de Responsabilidad Limitada* und der deutschen Gesellschaft mit beschränkter Haftung

geb. | 978-3-631-61338-2 | 2010. 216 S. | €^D 56.95

eBook | 978-3-653-00391-8 | 2010. 216 S. | €^D 63.30

Band 36

Ingo Robert Müller

Spanisches Anwaltschaftsrecht

geb. | 978-3-631-60965-1 | 2010. XXX, 406 S. | €^D 92.95

eBook | 978-3-653-00425-0 | 2010. XXX, 406 S. | €^D 103.41

Band 35

Hendrik R. Bott

Absicherung der Mängelrechte im spanischen Bauvertragsrecht unter rechtsvergleichenden Aspekten

Eine Untersuchung der Rechtsverhältnisse zwischen Besteller und Unternehmer

geb. | 978-3-631-60483-0 | 2010. 181 S. | €^D 53.95

eBook | 978-3-653-00303-1 | 2010. 181 S. | €^D 59.98

Unsere Preise sind unverbindliche Preisempfehlungen und verstehen sich zuzüglich Versandkosten. Preisänderungen bleiben vorbehalten. An Bibliotheken liefern wir mit 5% Rabatt. €^D inkl. MWSt. – gültig für Deutschland und Kunden in der EU ohne USt-IdNr.

INF

Zeitschrift für den deutsch-spanischen Rechtsverkehr
Revista jurídica hispano-alemana



INFORMACIONES