

Das neue deutsch-chinesische Doppelbesteuerungsabkommen – Eine Analyse relevanter Rechtsänderungen für deutsche Investoren in China

Philipp Meyer¹

1. Einleitung

Die wirtschaftliche Öffnung Chinas hat die Ordnung der Weltwirtschaft nachhaltig beeinflusst. Im Jahr 2014 war China der zweitgrößte Empfänger von Direktinvestitionen und einer der wichtigsten Handelspartner westlicher Industriestaaten. In Anbetracht der mittlerweile starken Verflechtung der europäisch-chinesischen Wirtschaftsbeziehungen hat die chinesische Regierung im Anschluss an die Körperschaftsteuerreform im Jahr 2008 damit begonnen, die chinesischen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) auf eine neue Grundlage zu stellen.²

Die neuen Abkommen orientieren sich verstärkt am OECD-Musterabkommen (OECD-MA) und tragen damit der Rolle Chinas als Schwellenland Rechnung. Aufgrund des kontinuierlichen Anstiegs chinesischer Investitionen in der EU wurde in den neuen DBA verstärkt auf den im UN-Musterabkommen (UN-MA) enthaltenen und in früheren Abkommen stärker ausgeprägten Schwerpunkt der Quellenbesteuerung verzichtet.³ Neuverhandelt wurden bislang die DBA mit Belgien (2009), Tschechien (2009), Finnland (2010), Malta (2010), Großbritannien (2011), Dänemark (2012), den Niederlanden (2013), Frankreich (2013) und Deutschland (2014).

Das neue deutsch-chinesische DBA (DBA Deutschland-China) wurde am 28. März 2014 anlässlich des Besuchs des chinesischen Staatspräsidenten Xi in Berlin unterzeichnet. Das Abkommen wird das DBA aus dem Jahr 1985 ersetzen (DBA Deutschland-China (1985)), welches die jüngeren steuerlichen sowie wirtschaftlichen Entwicklungen Chinas und Deutschlands nur noch bedingt adressieren kann.⁴ Nach Aussage des Bundesministeri-

ums der Finanzen (BMF) wird der Abschluss des deutschen Ratifikationsprozesses noch in diesem Jahr und damit eine erstmalige Anwendung des Abkommens ab dem 1. Januar 2016 angestrebt. Im Rahmen der folgenden Ausführungen werden ausschließlich die für deutsche Unternehmen relevanten Rechtsänderungen thematisiert. Eine Analyse der Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen natürlicher Personen erfolgt nicht.

2. Bedeutung und Wirkungsweise des neuen deutsch-chinesischen DBA

Primäres Ziel des DBA Deutschland-China ist die Vermeidung der Doppelbesteuerung.⁵ Doppelbesteuerung entsteht, wenn beide Vertragsstaaten denselben Steuergegenstand desselben Steuersubjektes in demselben Zeitraum mit einer gleichartigen Steuer besteuern.⁶ Da sowohl in Deutschland als auch in China unbeschränkt Steuerpflichtige mit ihrem Welteinkommen der Besteuerung unterliegen, besteht das erhöhte Risiko einer Doppelbesteuerung durch überlappende Fiskalansprüche.

Ein weiteres Ziel des DBA liegt in der Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung durch Steuerverkürzung.⁷ Eine doppelte Nichtbesteuerung kann die unerwünschte Folge der Verfolgung des abkommensrechtlichen Ziels der Vermeidung der Doppelbesteuerung sein.⁸ Sie tritt z. B. ein, wenn der Quellenstaat (China) durch das DBA verpflichtet wird, seinen Besteuerungsanspruch nicht zu erheben und der Wohnsitzstaat (Deutschland) seinerseits das innerstaatliche Besteuerungs-

sisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen: Auswirkungen auf deutsche Investoren in China, in: Internationales Steuerrecht 2014, S 443.

⁵ Vgl. Präambel DBA Deutschland-China.

⁶ Vgl. OECD (Hrsg.), Model Tax Convention on Income and on Capital 2010, Paris 2010, Einleitung Nr. 1.

⁷ Vgl. Präambel DBA Deutschland-China; Alexander Prautzsch/Ulrich Reuter/Lukasz Mehl (Fn. 4), S. 443.

⁸ Vgl. Michael Lang, Generalbericht, in: International Fiscal Association (Hrsg.), Double non-taxation - Double non-imposition - Doppelte Nichtbesteuerung - Doble no imposición, Rotterdam 2004, S. 29; Harald Schaumburg, Internationales Steuerrecht - Außensteuerrecht - Doppelbesteuerungsrecht, 3. Auflage, Köln 2011, S. 487. Ausführlich zur doppelten Nichtbesteuerung, vgl. Hartmut Hahn, IFA-Länderbericht Deutschland, in: International Fiscal Association (Hrsg.), Double non-taxation - Double non-imposition - Doppelte Nichtbesteuerung - Doble no imposición, Rotterdam 2004, S. 325 ff.; Ingo Jankowiak, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, Baden-Baden 2009, S. 74 ff.

¹ Doktorand am Lehrstuhl für betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Prüfungswesen an der Universität Hohenheim.

² DBA sind bilaterale Staatsverträge, welche die Besteuerungsansprüche der Vertragsstaaten beschränken. Das Abkommensrecht ist ein Teilgebiet des internationalen Steuerrechts.

³ Während sich die DBA zwischen Industriestaaten stark am OECD-MA orientieren, basieren die DBA von Entwicklungsländern regelmäßig auf dem UN-MA. Das UN-MA adressiert die Problematik, dass die Investitionsströme zwischen Industriestaaten und Entwicklungsländern häufig einseitig verlaufen. Im Gegensatz zum OECD-MA schränkt das UN-MA den Besteuerungsanspruch des Quellenstaates daher weniger ein.

⁴ Vgl. Alexander Prautzsch/Ulrich Reuter/Lukasz Mehl, Das neue chine-

recht nicht ausübt. Um die Folgen einer doppelten Nichtbesteuerung durch z. B. die missbräuchliche Nutzung von Abkommensvergünstigungen zu verhindern (sog. Treaty Shopping), sind sowohl im nationalen Steuerrecht als auch im Abkommensrecht eine Vielzahl von Abwehrmechanismen verankert.⁹ Das neue deutsch-chinesische DBA enthält erstmals eine Switch Over Klausel sowie einen abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalt.¹⁰

Das DBA Deutschland-China verpflichtet die Vertragsstaaten, im Falle einer Kollision der Besteuerungsrechte, ihre nach innerstaatlichem Recht bestehenden Besteuerungsansprüche nicht oder nur teilweise zu erheben.¹¹ Das Abkommensrecht kann vor diesem Hintergrund als Schrankenrecht charakterisiert werden.¹² Durch die wechselseitige Beschränkung der Besteuerungsansprüche wird das Steuersubstrat sachgerecht zwischen den Vertragsstaaten aufgeteilt.¹³

Die Schrankenfunktion des DBA bezieht sich lediglich auf den Besteuerungsanspruch, nicht jedoch auf das originäre Besteuerungsrecht.¹⁴ Das originäre Besteuerungsrecht des Quellen- oder des Wohnsitzstaates wird durch das Abkommensrecht weder eingeschränkt noch zugeteilt.¹⁵ Des Weiteren kann das DBA keine Besteuerungsrechte begründen.¹⁶ Deutschland und China verpflichten sich lediglich durch die im Rahmen des DBA getroffenen bilateralen Vereinbarungen, keine vom DBA abweichende Besteuerung vorzunehmen.¹⁷

Die Schrankenfunktion des Abkommensrechts wird in erster Linie durch die sog. Verteilungsnormen (Art. 6-22 DBA Deutschland-China) umgesetzt.¹⁸ Grundprinzip der abkommensrechtlichen Beschränkung ist die Aufrechterhaltung des Besteuerungsanspruchs des Wohnsitzstaates und die Beschränkung des Besteuerungsanspruchs des Quellenstaates.¹⁹ Ausgehend von diesem Grundprinzip legen die Verteilungsnormen fest, in welchem Umfang der Besteuerungsanspruch verringert wird.²⁰ Der Besteuerungsanspruch des Quellenstaates kann aufrechterhalten, vollständig aufgehoben oder beschränkt werden.²¹

Die Verteilungsnormen sind danach zu unterscheiden, ob es sich um Verteilungsnormen mit abschließender Rechtsfolge oder um Verteilungsnormen ohne abschließende Rechtsfolge handelt.²² Erstere werden aufgrund der abschließenden Rechtsfolge als vollständige Verteilungsnormen charakterisiert. Letztere werden als unvollständige Verteilungsnormen bezeichnet und durch den Methodenartikel (Art. 23 DBA Deutschland-China) komplementiert.²³ Mit den Verteilungsnormen und dem Methodenartikel bestehen somit zwei Regelungsebenen durch die eine Doppelbesteuerung vermieden werden kann.²⁴

Eine Doppelbesteuerung kann bereits auf Ebene der Verteilungsnormen beseitigt werden, sofern diese den Besteuerungsanspruch des Quellenstaates vollständig aufheben (vollständige Verteilungsnormen).²⁵ Wird der Besteuerungsanspruch des Quellenstaates aufrechterhalten oder beschränkt (unvollständige Verteilungsnormen), so kann die Doppelbesteuerung nur durch ein Ineingreifen von Verteilungsnormen und Methodenartikel umgangen werden. Der Methodenartikel richtet sich ausschließlich an den Wohnsitzstaat, der die Doppelbesteuerung entweder durch Anwendung der Freistellungsmethode oder der Anrechnungsmethode zu beseitigen hat.²⁶

3. Aufbau und Geltungsbereich

Der inhaltliche Aufbau des DBA Deutschland-China entspricht dem des OECD-MA. Art. 1 und 2 regeln den persönlichen und sachlichen Geltungsbereich des DBA, gefolgt von den Begriffsbestim-

⁹ Vgl. Harald Schaumburg (Fn. 8), S. 487.

¹⁰ Vgl. Art. 23 Abs. 2e und Art. 29 DBA Deutschland-China. Hierzu ausführlich, vgl. Gliederungspunkt 5.

¹¹ Vgl. Jens Schönfeld/Nils Häck, in: Jens Schönfeld/Xaver Ditz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, Köln 2013, Systematik Rz. 22. Die Vertragsstaaten verzichten somit auf einen Teil ihrer Steueransprüche, vgl. BFH, Urteil vom 28.06.1972, I R 35/70, BStBl 1972 II, S. 785.

¹² Zur Schrankenwirkung des Abkommensrechts, vgl. Thomas Menck, in: Helmut Becker/Horst Dieter Höppner/Siegfried Grotherr/Heinz-Klaus Kroppen (Hrsg.), DBA-Kommentar - Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer, Band. 1, Herne 2013, Grundlagen Teil I Abschn. 2 Rz. 61. Zur Kritik am Begriff „Schrankenrecht“, vgl. Franz Wassermeyer, in: Franz Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Band. 1, München 2014, MA Art. 1 Rz. 9.

¹³ Vgl. Jens Schönfeld/Nils Häck (Fn.11), Systematik Rz. 22.

¹⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 21.05.1997, I R 79/96, BStBl 1998 II, S. 113.

¹⁵ Vgl. Klaus Vogel, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl., München 2008, Einl. Rz. 69; Franz Wassermeyer (Fn. 12), MA Art. 1 Rz. 9; Jens Schönfeld/Nils Häck (Fn. 11), Systematik Rz. 22.

¹⁶ Vgl. Klaus Vogel, Transnationale Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Internationales Steuerrecht 2003, S. 524; Franz Wassermeyer (Fn. 12), MA Art. 1 Rz. 9.

¹⁷ Vgl. Franz Wassermeyer (Fn. 12), MA Art. 1 Rz. 9.

¹⁸ Vgl. Harald Schaumburg (Fn. 8), S. 711. Zur Vorteilhaftigkeit des Begriffes „Verteilungsnorm“, vgl. Klaus Vogel (Fn. 15), Einl. Rz. 71.

¹⁹ Vgl. Harald Schaumburg (Fn. 8), S. 704 und 711. Ausführlich zu den Verteilungsprinzipien im internationalen Steuerrecht, vgl. Moris Lehner/Ekkehart Reimer, Generalthema I: Quelle versus Ansässigkeit - Wie sind die grundlegenden Verteilungsprinzipien des Internationalen Steuerrechts austariert?, in: Internationales Steuerrecht 2005, S. 542 ff.

²⁰ Vgl. Gernot Brähler, Internationales Steuerrecht - Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 7. Auflage, Wiesbaden 2012, S. 123.

²¹ Vgl. Wolfhard Tillmanns/Jörg Manfred Mössner, in: Jörg Manfred Mössner/Hubertus Baumhoff/Martin Greif/Udo Henkel/Thomas Menck/Detlev Jürgen Piltz/Holger Stadie/Günther Strunk (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl., Köln 2005, S. 248; Gernot Brähler (Fn. 20), S. 116.

²² Vgl. Harald Schaumburg (Fn. 8), S. 712.

²³ Vgl. Wolfhard Tillmanns/Jörg Manfred Mössner (Fn. 21), S. 248; Harald Schaumburg (Fn. 8), S. 712.

²⁴ Vgl. Gernot Brähler (Fn. 20), S. 116.

²⁵ Vgl. Jens Schönfeld/Nils Häck (Fn. 11), Systematik Rz. 38.

²⁶ Vgl. Gernot Brähler (Fn. 20), S. 126.

mungen der Art. 3 bis 5. Die Beschränkung der Besteuerungsansprüche an den Einkünften und am Vermögen erfolgt durch die Art. 6 bis 22, welche mit dem Methodenartikel 23 den Kernbereich des Abkommens bilden. In den besonderen Bestimmungen der Art. 24 bis 31 werden u. a. das Verständigungsverfahren und in den Schlussbestimmungen der Art. 32 und 33 das Inkrafttreten und die Kündigung des Abkommens geregelt.

Der persönliche Geltungsbereich des DBA Deutschland-China wird in Art. 1 definiert und entspricht dem des DBA Deutschland-China (1985). Abkommensberechtigt ist jede Person, die in einem oder beiden Vertragsstaaten ansässig ist. Personen sind gemäß Art. 3 Abs. 1d DBA Deutschland-China natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen.²⁷ Für die Ansässigkeit einer Person in einem Vertragsstaat ist entscheidend, dass die Person aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Gründung, des Ortes ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung oder eines anderen Merkmals in diesem Staat steuerpflichtig ist.²⁸ Der Begriff „ansässige Person“ umfasst gemäß Art. 4 Abs. 1 S. 1 DBA Deutschland-China ebenfalls den jeweiligen Vertragsstaat und dessen Gebietskörperschaften. Die Vorschrift wurde im DBA neu aufgenommen, hat jedoch lediglich klarstellenden Charakter.²⁹ Im Falle einer Doppelansässigkeit kommt es zur Anwendung der sog. Tie Breaker Regelung.³⁰ Demnach gilt eine Gesellschaft nur in dem Vertragsstaat als ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.³¹ Im Gegensatz zum DBA Deutschland China (1985) stellt die Tie Breaker Regelung nicht mehr auf den Ort der allgemeinen Geschäftsleitung ab, wo-

durch eine Doppelbesteuerung erfolgreich vermieden werden kann.³²

Der sachliche Geltungsbereich des DBA definiert die unter das Abkommen fallenden Steuern. Aufgrund der chinesischen Steuerreform und der damit verbundenen Vereinheitlichung des Steuersystems zählen in China gemäß Art. 2 Abs. 3 DBA Deutschland-China hierzu nur noch die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer.³³ In Deutschland fallen sowohl die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer als auch die seit dem 1. Januar 1997 nicht mehr erhobene Vermögensteuer unter den sachlichen Geltungsbereich des Abkommens.³⁴

Der räumliche Geltungsbereich des deutsch-chinesischen DBA erstreckt sich auf die gesamten Hoheitsgebiete der Bundesrepublik Deutschland und der Volksrepublik China.³⁵ Hierzu zählen sämtliche Gebiete, einschließlich des Küstenmeers und Gebiete außerhalb des Küstenmeers, in denen die Vertragsstaaten über souveräne Rechte zur Forschung und Ressourcenausbeutung verfügen. Nicht zum räumlichen Geltungsbereich des Abkommens zählen die Sonderverwaltungszone Hongkong und Macau, die jeweils eigene Steuersysteme und DBA mit der Volksrepublik China unterhalten.³⁶

4. Inhaltliche Orientierung und Besonderheiten

4.1. Unternehmensgewinne

Art. 7 DBA Deutschland-China regelt die Abgrenzung der Besteuerungsrechte für Unternehmensgewinne und stimmt mit den Vorschriften des OECD-MA weitgehend überein.³⁷ Gemäß Art. 7 Abs.

²⁷ Gesellschaft i. S. d. Abkommens sind juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden, vgl. Art. 3 Abs. 1e DBA Deutschland-China.

²⁸ Vgl. Art. 4 Abs. 1 S. 1 DBA Deutschland-China. Der Ort der Gründung als Merkmal zur Bestimmung der Ansässigkeit war im DBA Deutschland-China (1985) nicht enthalten. Die Vorschrift ist insbesondere für China relevant, da ein Unternehmen unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist, sofern es sich bei diesem um eine in China nach chinesischem Recht gegründete Gesellschaft handelt, vgl. Art. 2 Abs. 2 ChKStG. Da in Deutschland gemäß § 1 Abs. 1 KStG der Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder alternativ der Sitz (§ 11 AO) der Anknüpfungspunkt für die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht ist, bleibt diese Abkommensänderung im Falle eines im Inland belegenen Ortes der Gründung jedoch wirkungslos, vgl. *Moris Lehner*, in: *Klaus Vogel/Moris Lehner* (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen*, 5. Aufl., München 2008, Art. 4 Rz. 110; *Karsten Ley/Christian Richter*, *Neues DBA mit China* unterzeichnet: Überblick und Praxishinweise, in: *Der Betrieb* 2014, S. 1221 f.; *Franz Wassermeyer/Christian Kaeser*, in: *Franz Wassermeyer* (Hrsg.), *Doppelbesteuerung*, Band. 1, München 2014, MA Art. 4 Rz. 37-41.

²⁹ Vgl. *Carsten Pohl*, in: *Jens Schönfeld/Xaver Ditz* (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen*, Köln 2013, Art. 4 Rz. 52.

³⁰ Eine Gesellschaft kann unter bestimmten Voraussetzungen sowohl in China als auch in Deutschland ansässig sein (sog. Doppelansässigkeit). Dies ist z. B. dann der Fall, wenn es sich bei dem Unternehmen um eine nach chinesischem Recht gegründete Gesellschaft handelt, deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in Deutschland liegt. In beiden Vertragsstaaten besteht somit ein Anknüpfungspunkt für die unbeschränkte Steuerpflicht.

³¹ Vgl. Art. 4 Abs. 3 DBA Deutschland-China.

³² Vgl. *WANG Huili*, *Besteuerung deutscher Direktinvestitionen in China - Laufende Besteuerung, Unternehmenskauf, -veräußerung und -umstrukturierung*, Herne 2006, S. 130; *Karsten Ley/Christian Richter* (Fn. 28), S. 1221.

³³ Vgl. *Karsten Ley/Christian Richter* (Fn. 28), S. 1221.

³⁴ Der Solidaritätszuschlag, welcher als Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer erhoben wird, fällt ebenfalls unter den sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens, vgl. Art. 2 Abs. 3b DBA Deutschland-China. Hierzu, vgl. *Klaus Vogel* (Fn. 15), Art. 2 Rz. 26.

³⁵ Vgl. Art. 3 Abs. 1a und b DBA Deutschland-China.

³⁶ Vgl. DBA China-Hongkong; DBA China-Macau. Hierzu, vgl. *LI Jinyan/Denise Elliott*, *One Country, Two Tax Systems: International Taxation in Hong Kong and Mainland China*, in: *Bulletin for International Taxation* 2003, Ausgabe 57, Heft 4, S. 164 ff.; *BMF-Schreiben* vom 22.01.2014, IV B 2 - S 1301/07/10017-05, *BStBl* 2014 I, S. 171.

³⁷ Vgl. *Franz Wassermeyer* (Fn. 12), MA Art. 7 (2000) Rz. 3 (1). Da der Begriff „Unternehmensgewinn“ im DBA nicht definiert wird, ist dieser nach innerstaatlichem Recht zu bestimmen, vgl. Mitteilung des Nationalsteueramtes zur Erläuterung des Abkommens zwischen der Volksrepublik China und der Republik Singapur zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [国家税务总局关于印发《〈中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉及议定书条文解释〉的通知》, vom 16.07.2010, *国税发*, Nr. 75, Art. 7 Abs. 2 (in der Folge zitiert als *国税发* Nr. 75); *Harald Schaumburg* (Fn. 8), S. 723; *Franz Wassermeyer* (Fn. 12), MA Art. 7 (2000) Rz. 151 (159). Aufgrund der Symmetriehypothese erfasst der Begriff „Unternehmensgewinn“ sowohl positive als auch negative Einkünfte, vgl. *BFH*, Urteil vom 11.03.2008, I R 116/04, *BFH/NV* 2008, S. 1161; *BFH*,

1 S. 1 Hs. 1 DBA Deutschland-China wird der Besteuerungsanspruch grundsätzlich ausschließlich dem Wohnsitzstaat zugewiesen und dadurch die Steuerberechtigung des Quellenstaates aufgehoben. Die Aufhebung des Besteuerungsanspruchs des Quellenstaates gilt jedoch nicht, sofern das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit durch eine dort belegene Betriebsstätte ausübt (Betriebsstättenprinzip).³⁸ In diesem Fall können die der Betriebsstätte zurechenbaren Gewinne im Quellenstaat besteuert werden, wobei eine Doppelbesteuerung durch Anwendung des Methodenartikels im Wohnsitzstaat vermieden wird.³⁹

Die Definition des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs erfolgt in Art. 5 DBA Deutschland-China, welcher sowohl Elemente von Art. 5 OECD-MA als auch von Art. 5 UN-MA kombiniert.⁴⁰ Gemäß Art. 5 Abs. 1 DBA Deutschland-China liegt eine Betriebsstätte vor, wenn ein Unternehmen seine Tätigkeit durch eine feste Geschäftseinrichtung ganz oder teilweise ausübt.⁴¹ Im Rahmen eines nicht abschließenden Positivkataloges werden in Art. 5 Abs. 2 DBA Deutschland-China darüber hinaus typische Betriebsstätten oder Geschäftseinrichtungen aufgeführt, durch die der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff konkretisiert wird.⁴² Zu den Betriebsstättenbeispielen zählen Orte der Leitung, Zweigniederlassungen, Geschäftsstellen, Fabrikationsstätten, Werkstätten sowie Stätte zur Gewinnung natürlicher Ressourcen.

Art. 5 Abs. 3 DBA Deutschland-China stellt eine lex-specialis Regelung gegenüber Abs. 1 dar und regelt die abkommensrechtliche Betriebsstättenqualifikation im Hinblick auf Bauausführungen, Montagen und Dienstleistungen.⁴³ Gemäß Art. 5 Abs. 3a DBA Deutschland-China wird bei einer Bauausführung, Montage oder einer mit dieser in Verbindung stehenden Aufsichtstätigkeit eine Betriebsstätte begründet, sofern diese eine Frist von zwölf Monaten überschreitet. Die in Art. 5 Abs. 3a DBA Deutschland-China (1985) enthaltene und mit dem UN-MA korrespondierende Sechsmonatsfrist wurde im neuen Abkommen durch die im OECD-MA vorgesehene Zwölfmonatsfrist ersetzt. Für deutsche Unternehmen besteht somit die Möglichkeit, ihre

Geschäftstätigkeiten in China auszudehnen, ohne eine Betriebsstätte zu begründen.

Darüber hinaus wurde bei der abkommensrechtlichen Behandlung von Dienstleistungsbetriebsstätten eine Anpassung des Art. 5 Abs. 3b DBA Deutschland-China an das UN-MA vollzogen.⁴⁴ Die im DBA Deutschland-China (1985) vorgesehene Sechsmonatsfrist wurde durch eine Frist von 183 Tagen innerhalb eines beliebigen Zwölfmonatszeitraums ersetzt. Die 183 Tage-Regelung schafft Rechtssicherheit für ausländische Unternehmen, da ein bisher bei der Fristberechnung vorhandener Auslegungsspielraum der chinesischen Finanzverwaltung beseitigt wird. Während in Deutschland die Fristberechnung auf Tagesbasis erfolgt, wird in China von den lokalen Steuerbehörden zum Teil jeder angebrochene Monat als voller Monat gezählt und dadurch der Umfang der Quellenbesteuerung maximal ausgeschöpft.

Beispiel: Ein Mitarbeiter eines deutschen Unternehmens reist einmal im Monat für je einen Tage nach China, um Beratungsdienstleistungen gegenüber einer chinesischen Tochtergesellschaft zu erbringen. Gemäß Art. 5 Abs. 3b DBA Deutschland-China (1985) kann aus chinesischer Sicht bereits mit der siebten Reise eine Dienstleistungsbetriebsstätte begründet werden, obgleich sich der Mitarbeiter zu diesem Zeitpunkt erst sieben Tage in China befand. Das neue deutsch-chinesische DBA verpflichtet die Vertragsstaaten die Qualifikationsfrist einheitlich auf Tagesbasis zu berechnen. Das Risiko einer Doppelbesteuerung kann dadurch erfolgreich verhindert werden.

Liegt eine Betriebsstätte im Quellenstaat vor, dürfen Unternehmensgewinne von diesem ebenfalls besteuert werden. Der Umfang des Besteuerungsrechtes erstreckt sich gemäß Art. 7 Abs. 1 S. 2 Hs. 2 DBA Deutschland-China über die Gewinne, welche der Betriebsstätte nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zugerechnet werden können.⁴⁵ Die im DBA Deutschland-China (1985) ausdrücklich erwähnte Ablehnung des Attraktionsprinzips entfällt zwar im neuen DBA, sie gilt aber weiterhin implizit.⁴⁶ Zur Ablehnung des Attraktionsprinzips wurde im Protokoll zum DBA Deutschland-China (1985) klargestellt, dass bei Bauausführungen oder Montagen nur solche Einkünfte zugerechnet wer-

Urteil vom 17.07.2008, I R 84/04, BStBl 2009 II, S. 630.

³⁸ Vgl. Art. 7 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 DBA Deutschland-China.

³⁹ Vgl. Art. 23 DBA Deutschland-China.

⁴⁰ Zum Betriebsstättenbegriff in chinesischen DBA, vgl. *Li Jinyan*, The Concept of Permanent Establishment in China's Tax Treaties, in: *Berkeley Journal of International Law*, Ausgabe 7, Heft 1, S. 120.

⁴¹ Zum Begriff „feste Geschäftseinrichtung“ aus Sicht der chinesischen Finanzverwaltung, vgl. 国税发 Nr. 75 (Fn. 37), Nr. 75, Art. 5 Abs. 1 Nr. 1-3.

⁴² Vgl. 国税发 Nr. 75 (Fn. 37), Art. 5 Abs. 2; *Franz Wassermeyer* (Fn. 12), MA Art. 5 Rz. 61.

⁴³ Vgl. 国税发 Nr. 75 (Fn. 37), Art. 5 Abs. 3 Nr. 1 S. 2; *Franz Wassermeyer* (Fn. 12), MA Art. 5 Rz. 95.

⁴⁴ Vgl. *Alexander Prautzsch/Ulrich Reuter/Lukasz Mehl* (Fn. 4), S. 447.

⁴⁵ Vgl. 国税发 Nr. 75 (Fn. 37), Art. 7 Abs. 1; *Franz Wassermeyer* (Fn. 12), MA Art. 7 (2000) Rz. 175 (171) und 184.

⁴⁶ Vgl. *Heinz-Klaus Kroppen*, in: *Helmut Becker/Horst Dieter Höppner/Siegfried Grotherr/Heinz-Klaus Kroppen* (Hrsg.), DBA-Kommentar - Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer, Band. 2, Herne 2011, Art. 7 Rz. 2; *Tim Hackemann/Michael Pfaar*, in: *Franz Wassermeyer* (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Band. 2, München 2014, China Art. 7 Rz. 5. Das Attraktionsprinzip findet sowohl nach deutscher als auch nach chinesischer Auffassung keine Anwendung, vgl. *BFH*, Urteil vom 01.04.1997, II R 186/80, BStBl 1987 II, S. 550; 国税发 Nr. 75 (Fn. 37), Art. 7 Abs. 1-3.

den dürfen, die ein Ergebnis der Tätigkeit der Betriebsstätte sind.⁴⁷ Gewinne aus der Lieferung von Maschinen und Anlagen, unabhängig davon, ob die Zulieferung durch das Stammhaus oder einen fremden Dritten erfolgt, bleiben unberücksichtigt.⁴⁸

Art. 7 Abs. 2 bis 6 DBA Deutschland-China regeln die Ergebnisabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, wobei durch die Anpassung des Art. 7 Abs. 3 DBA Deutschland-China nun Deckungsgleichheit mit dem OECD-MA besteht. Abs. 3 ergänzt den Fremdvergleichsgrundsatz und ermöglicht den Abzug aller der Betriebsstätte entstandenen Aufwendungen vom Gewinn. Im DBA Deutschland-China (1985) wurde die Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte eingeschränkt, da das Abkommen die Verrechnung von Lizenzgebühren, bestimmten Provisionen und Zinsen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ausdrücklich verbietet.

Im neuen deutsch-chinesischen DBA entfällt zwar diese Verrechnungsbeschränkung, jedoch haben die Vertragsstaaten im Rahmen einer Protokollvereinbarung beschlossen, sich für die Auslegung von Art. 7 DBA Deutschland-China auf den OECD-Musterkommentar (2008) (OECD-MK (2008)) zu beziehen.⁴⁹ Zum einen fließen durch den Verweis auf den OECD-MK (2008) wesentliche Elemente des OECD-Betriebsstättenberichts (2008) in das DBA Deutschland-China ein, wodurch die Reichweite der Selbstständigkeitsfiktion bei Betriebsstätten ausgedehnt wird. Andererseits ist die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auch weiterhin beschränkt, da der OECD-MK (2008) die Verrechnung fremdvergleichskonformer Lieferungs- und Leistungsentgelte für unternehmensinterne Transaktionen regelmäßig versagt. Außerordentlich zu begrüßen ist, dass durch die Protokollvereinbarung erstmals eine einheitliche Grundlage für die Auslegung der abkommensrechtlichen Vorschriften zur Ergebnisabgrenzung geschaffen wurde. Entgegen deutscher Bestrebungen konnte jedoch der Authorized OECD Approach (AOA), welcher zum Zwecke der Ergebnisabgrenzung die uneingeschränkte Selbstständigkeit der Betriebsstätte fingiert, nicht in das Abkommen aufgenommen werden.

4.2 Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren

Der Dividendenartikel des DBA Deutschland-China regelt die Abgrenzung der Besteuerungsansprüche für Dividenden und orientiert sich an Art. 10 OECD-MA.⁵⁰ Gemäß Art. 10 Abs. 1 DBA

Deutschland-China wird das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates aufrechterhalten und die Steuerberechtigung des Quellenstaates der Höhe nach begrenzt.⁵¹ Während im DBA Deutschland-China (1985) der Quellensteuersatz für grenzüberschreitende Dividenden einheitlich auf zehn Prozent beschränkt war, enthält Art. 10 Abs. 2 DBA Deutschland-China nun gestaffelte Quellensteuerbefugnisse in Höhe von fünf, zehn und 15 Prozent. Für die abkommensrechtliche Begrenzung der Quellenbesteuerung ist entscheidend, dass es sich bei dem im anderen Vertragsstaat ansässigen Dividendenempfänger um den Nutzungsberechtigten handelt.⁵² Das Abkommen enthält keine Definition zum Begriff des Nutzungsberechtigten.

Dividenden an eine nutzungsberechtigte Muttergesellschaft, die unmittelbar zu mindestens 25 Prozent am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt ist (Schachteldividenden), dürfen im Quellenstaat maximal einer Quellensteuer in Höhe von fünf Prozent des Bruttobetrag unterliegen.⁵³ Die Begünstigung von Schachteldividenden gilt jedoch nicht, sofern es sich bei der Schachtelmutter um eine Personengesellschaft handelt.⁵⁴

Die Reduzierung des Quellensteuersatzes für Schachteldividenden hat wichtige Auswirkungen für die grenzüberschreitende Investitionsstrukturierung, da durch das neue DBA einer der wichtigsten steuerlichen Vorteile von Holdinggesellschaften entfällt. Holdinggesellschaften sind i. d. R. Tochtergesellschaften des Stammhauses, welche Anteile an chinesischen Unternehmen halten (mittelbare Beteiligungsstruktur). Bislang wurden von deutschen Unternehmen Holdinggesellschaften vornehmlich in Hongkong oder Singapur gegründet, da die chinesischen DBA mit Hongkong und Singapur im Vergleich zum DBA Deutschland China (1985) eine weitergehende Quellensteuerreduzierung vorschrieben. Durch die Reduzierung der Quellensteuersätze im neuen deutsch-chinesischen DBA auf das

Quellensteuer auf grenzüberschreitende Dividenden in Höhe von zehn Prozent eingeführt und dadurch die vor dem Jahr 2008 geltende Quellensteuerbefreiung abgeschafft. Aufgrund der Steuerrechtsänderung ist der abkommensrechtliche Beschränkung der chinesischen Quellenbesteuerung bei Dividendenzahlungen eine hohe Bedeutung beizumessen.

⁵¹ Vgl. Harald Schaumburg (Fn. 8), S. 771; Franz Wassermeyer/Christian Kaeser (Fn. 28), MA Art. 10 Rz. 3. Die abkommensrechtliche Aufteilung der Besteuerungsansprüche ist ein Kompromiss vor dem Hintergrund des Interessenkonfliktes zwischen Kapitalgläubiger- und Kapitalschuldnerländern, vgl. Klaus Vogel (Fn. 15) Vor Art. 10-12 Rz. 3; Harald Schaumburg (Fn. 8), S. 771. Der Interessenkonflikt ist insb. zwischen Industriestaaten und Entwicklungsländern besonders ausgeprägt, vgl. Dieter Endres, Direktinvestitionen in Entwicklungsländern - Besteuerung und Gestaltung der Auslandstätigkeit, München 1986, S. 99; Klaus Vogel (Fn. 15), Vor Art. 10-12 Rz. 3.

⁵² Vgl. Art. 10 Abs. 2 S. 2 DBA Deutschland-China.

⁵³ Vgl. Art. 10 Abs. 2a DBA Deutschland-China. Zur Annahme von Schachteldividenden genügen nur unmittelbare und keine mittelbaren Beteiligungen, vgl. 国税发 Nr. 75 (Fn. 37), Art. 10 Abs. 2 Nr. 2; Franz Wassermeyer/Christian Kaeser (Fn. 28), MA Art. 10 Rz. 91 (77).

⁵⁴ Vgl. 国税发 Nr. 75 (Fn. 37), Art. 10 Abs. 2 Nr. 3.

⁴⁷ Vgl. Abs. 1a S. 1 Protokoll zum DBA Deutschland-China (1985).

⁴⁸ Vgl. Abs. 1a S. 2 Protokoll zum DBA Deutschland-China (1985); Heinz-Klaus Kroppen (Fn. 46), Art. 7 Rz. 3.

⁴⁹ Vgl. Abs. 2 Protokoll zum DBA Deutschland-China.

⁵⁰ Im Rahmen der chinesischen Körperschaftsteuerreform wurde eine

Niveau der DBA Hongkong China und Singapur China, muss das Kosten-Nutzen-Verhältnis mittelbarer Beteiligungsstrukturen bei deutschen Direktinvestitionen in China jedoch neu bewertet werden.

Werden die Dividenden aus Einkünften oder Erträgen gezahlt, die unmittelbar oder mittelbar aus unbeweglichem Vermögen (z. B. Grundbesitz) von einem Investmentvehikel erzielt werden, so darf der Quellensteuersatz 15 Prozent des Bruttobetrages nicht übersteigen.⁵⁵ Für die Anwendung des erhöhten Quellensteuersatzes ist darüber hinaus erforderlich, dass diese Einkünfte oder Erträge steuerbefreit sind und von dem Investmentvehikel größtenteils jährlich ausgeschüttet werden.⁵⁶ Die Vorschrift ist ausschließlich für die Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat relevant, da der chinesische Quellensteuersatz lediglich zehn Prozent beträgt und durch das DBA keine Besteuerungsrechte begründet werden. In allen anderen Fällen können Dividenden im Quellenstaat mit einer zehnpromzentigen Quellensteuer besteuert werden.⁵⁷

Art. 11 DBA Deutschland-China regelt die abkommensrechtliche Behandlung von Zinsen. Analog zum Dividendenartikel hält der Zinsartikel den Besteuerungsanspruch des Wohnsitzstaates aufrecht und begrenzt den des Quellenstaates auf zehn Prozent des Bruttobetrages. Neu aufgenommen wurde in Art. 11 Abs. 4 DBA Deutschland-China eine Vorschrift, welche den Besteuerungsanspruch des Quellenstaates ungeachtet des Art. 11 Abs. 2 DBA Deutschland-China vollständig aufhebt, sofern die Zinszahlung in Zusammenhang mit dem Verkauf gewerblicher oder wissenschaftlicher Ausrüstung auf Kredit steht. Eine Aufhebung der Steuerberechtigung des Quellenstaates wird abkommensrechtlich jedoch nur dann erreicht, wenn es sich bei dem Empfänger der Zinszahlung um den Nutzungsberechtigten handelt. Die weder dem OECD-MA noch dem UN-MA entsprechende Regelung setzt Anreize zur Steuerplanung mittels Finanzierungsgestaltungen.⁵⁸

Im Gegensatz zu Dividenden und Zinsen folgt das DBA Deutschland-China bei der abkommensrechtlichen Behandlung von Lizenzen nicht dem OECD-MA, sondern dem UN-MA.⁵⁹ Dies hat zur

Folge, dass neben dem Wohnsitzstaat auch dem Quellenstaat ein der Höhe nach begrenztes Besteuerungsrecht zugewiesen wird.⁶⁰ Lizenzgebühren, die für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung industrieller, gewerblicher oder wissenschaftlicher Ausrüstung gezahlt werden, können im Quellenstaat maximal mit einer Quellensteuer in Höhe von sechs Prozent des Bruttobetrages besteuert werden.⁶¹ Für alle anderen Arten von Lizenzgebühren ist der Quellensteuersatz auf zehn Prozent beschränkt.⁶²

4.3 Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen

Art. 13 DBA Deutschland-China regelt die Abgrenzung der Besteuerungsansprüche für Veräußerungsgewinne und hat im Rahmen der Neuverhandlung des DBA eine partielle Anpassung an das OECD-MA erfahren.⁶³ Grundsatz der Schrankenorm ist die Aufrechterhaltung des Besteuerungsanspruchs des Vertragsstaates, welcher bereits vor der Veräußerung die laufenden Erträge des veräußerten Vermögenswertes besteuern durfte.⁶⁴ Da das Abkommen keine eigene Definition von Veräußerungsgewinnen enthält, hat die Begriffsbestimmung durch eine Auslegung aus dem Abkommenszusammenhang zu erfolgen.⁶⁵ Gemäß der chinesischen Abkommensauslegung zählen zu Veräußerungsgewinnen Gewinne aus der Veräußerung oder dem Tausch von Vermögenswerten aller Art.⁶⁶

Für Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen richtet sich die Besteuerung nach dem Belegenheitsprinzip.⁶⁷ Der Besteuerungsanspruch des Belegenheitsstaates wird gemäß Art. 13 Abs. 1 DBA Deutschland-China aufrechterhalten und die Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat durch die Anwendung des Methodenartikels vermieden. Der Begriff „unbewegliches Vermögen“ ist in Art. 6 Abs. 2 DBA Deutschland-China definiert, wobei im Rahmen eines Positiv-⁶⁸ und im Rahmen

S. 133. Ausführlich zur steuerlichen Behandlung von Lizenzgebühren in China, vgl. Michael Pfaar, *Steuereffiziente Strukturierung deutscher Investitionen in der VR China*, in: Internationales Steuerrecht 2003; WEI Jinji, SAT Clarifies Tax Treaty Treatment of Royalties, in: Tax Notes International 2009, S. 1101.

⁶⁰ Vgl. Tim Hackemann/Michael Pfaar (Fn. 46), China Art. 12 Rz. 1.

⁶¹ Vgl. Art. 12 Abs. 2b DBA Deutschland-China. Das DBA Deutschland-China (1985) sah eine Begrenzung des Quellensteuersatzes für qualifizierte Lizenzgebühren auf sieben Prozent des Bruttobetrages vor, vgl. Abs. 5 Protokoll DBA Deutschland-China (1985).

⁶² Vgl. Art. 12 Abs. 2a DBA Deutschland-China.

⁶³ Zur chinesischen Abkommenspolitik in Bezug auf Veräußerungsgewinne, vgl. Li Jinyan (Fn. 59), S. 464-466.

⁶⁴ Vgl. Ekkehart Reimer, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen*, 5. Aufl., München 2008, Art. 13 Rz. 2; Harald Schaumburg (Fn. 8), S. 797; Franz Wassermeyer (Fn. 12), MA Art. 13 Rz. 1.

⁶⁵ Vgl. 国税发 Nr. 75 (Fn. 37), Art. 13 S. 1; Harald Schaumburg (Fn. 8), S. 797.

⁶⁶ Vgl. 国税发 Nr. 75 (Fn. 37), Art. 13 S. 2.

⁶⁷ Vgl. Harald Schaumburg (Fn. 8), S. 798.

⁶⁸ Vgl. Art. 6 Abs. 2 S. 2 Hs. 1 DBA Deutschland-China. Zu den Positiv-

⁵⁵ Vgl. Art. 10 Abs. 2b Hs. 1 DBA Deutschland-China. Investmentvehikel sind in Deutschland Gesellschaften gemäß § 1 Abs. 1 REITG, vgl. Abs. 3 Protokoll DBA Deutschland-China. Bei einer REIT-Gesellschaft handelt es sich um deutsche Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen.

⁵⁶ Vgl. Art. 10 Abs. 2b Hs. 2 DBA Deutschland-China.

⁵⁷ Vgl. Art. 10 Abs. 2c DBA Deutschland-China.

⁵⁸ Vgl. Alexander Prautzsch/Ulrich Reuter/Lukasz Mehl (Fn. 4), S. 445 f.; Karsten Ley/Christian Richter (Fn. 28) S. 1224.

⁵⁹ Zur chinesischen Abkommenspolitik in Bezug auf Lizenzgebühren, vgl. Li Jinyan, *The Great Fiscal Wall of China: Tax Treaties and Their Role in Defining and Defending China's Tax Base*, in: Bulletin for International Taxation 2012, Ausgabe 66, Heft 9, S. 463. Zu den Unterschieden zwischen Art. 12 UN-MA und Art. 12 OECD-MA, vgl. Dieter Endres (Fn. 51),

eines Negativkataloges⁶⁹ Positiv- bzw. Negativbeispiele aufgezählt werden.⁷⁰

Für Gewinne aus der Veräußerung von beweglichem Betriebsvermögen gilt entsprechend der internationalen Abkommenspraxis das Betriebsstättenprinzip.⁷¹ Gemäß Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland-China enthalten sowohl der Wohnsitzstaat als auch der Quellenstaat die abkommensrechtliche Besteuerungsbefugnis. Die Doppelbesteuerung wird durch die Anwendung des Methodenartikels im Wohnsitzstaat vermieden.

Das neue deutsch-chinesische DBA enthält erstmals die in Art. 13 Abs. 4 OECD-MA vorgesehene Sonderregelung zur Behandlung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an grundbesitzenden Gesellschaften. Die Vorschrift war im DBA Deutschland-China (1985) nicht enthalten und bestimmt, dass Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, deren Wert zu mehr als 50 Prozent mittelbar oder unmittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht, nach dem Belegenheitsprinzip besteuert werden.⁷² Sinn und Zweck der Regelung ist es, bei der Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften die Gesellschaft quasi transparent zu behandeln und damit den Gesellschafter so zu stellen, als hätte dieser selbst unbewegliches Vermögen veräußert.⁷³ Im Ergebnis wird der chinesische Besteuerungsanspruch hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Gesellschaftsanteile an einer Immobiliengesellschaft uneingeschränkt aufrechterhalten.

Bei der abkommensrechtlichen Behandlung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Gesellschaften, deren Wert nicht zu mehr als 50 Prozent auf unbeweglichem Vermögen beruht, folgt das neue deutsch-chinesische DBA partiell dem UN-MA.⁷⁴ Neben dem Wohnsitzstaat des Veräußerers erhält ebenfalls der Vertragsstaat ein Besteuerungsrecht, in dem die veräußerte Gesellschaft ihren Sitz hat.⁷⁵ Im Gegensatz zum DBA Deutsch-

land-China (1985) können Veräußerungsgewinne in China jedoch nur dann besteuert werden, wenn der veräußernde Gesellschafter zu einem beliebigen Zeitpunkt innerhalb einer Zwölfmonatsfrist vor der Transaktion unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 25 Prozent an der Gesellschaft beteiligt war.⁷⁶ Während nach alter Rechtslage der Besteuerungsanspruch Chinas unabhängig von der Beteiligungshöhe aufrechterhalten wurde, begünstigt das neue DBA nun Minderheitsgesellschafter.

4.4 Verhinderung von Abkommensmissbräuchen

Zur Vermeidung von Abkommensmissbräuchen wurde in Art. 29 DBA Deutschland-China erstmals eine allgemeine Anti-Missbrauchsregelung aufgenommen.⁷⁷ Analog zu den Main Purpose Klauseln anderer chinesischer DBA stellt Art. 29 Abs. 1 DBA Deutschland-China klar, dass Abkommensvergünstigungen nicht gewährt werden, sofern Geschäftsvorgänge und Gestaltungen vornehmlich der Inanspruchnahme dieser Abkommensvergünstigungen dienen. Die Main Purpose Klausel konkretisiert de facto den Begriff des Nutzungsberechtigten und stellt klar, dass bei fehlenden Tatbestandsmerkmalen eine abkommensrechtliche Quellensteuerreduzierung nicht gewährt wird.

Darüber hinaus haben sich die Vertragsstaaten in Art. 29 Abs. 2 DBA Deutschland-China darauf verständigt, dass die Anwendbarkeit der innerstaatlichen Anti-Missbrauchsvorschriften zur Verhinderung der Steuerumgehung und Steuerhinterziehung gewahrt bleibt.⁷⁸ Weder das OECD-MA noch das UN-MA sehen eine entsprechende Regelung vor, obschon die Aufnahme eines derartigen Artikels befürwortet wird.⁷⁹ Art. 29 DBA Deutschland-China schafft zusätzliche fiskalische Sicherheit und räumt als allgemeiner Missbrauchsvorbehalt den nationalen Vorschriften Vorrang vor dem Abkommensrecht ein.⁸⁰ Ohne weiteren Verweis auf innerstaatliches Recht ist die Anwendbarkeit der nationalen Gesetze dadurch gewährleistet.⁸¹

beispielen gehören u. a. das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende oder tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe und Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen. Bei dem unbeweglichen Vermögen kann es sich sowohl um Anlage- als auch um Umlaufvermögen handeln, vgl. BFH, Urteil vom 23.03.1972, I R 128/70, BStBl 1972 II, S. 948.

⁶⁹ Vgl. Art. 6 Abs. 2 S. 2 Hs. 2 DBA Deutschland-China. Schiffe und Luftfahrzeuge sind kein unbewegliches Vermögen.

⁷⁰ Vgl. Ekkehart Reimer (Fn. 64), Art. 6 Rz. 62; Franz Wassermeyer (Fn. 12), MA Art. 6 Rz. 53.

⁷¹ Vgl. Harald Schaumburg (Fn. 8), S. 798 f.; Bettina Lieber, in: Jens Schönfeld/Xaver Ditz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, Köln 2013, Art. 13 Rz. 45.

⁷² Vgl. Ekkehart Reimer (Fn. 64), Art. 13 Rz. 118; Michael Lang/LIU Jianwen/TANG Gongliang (Hrsg.), Europe - China Tax Treaties, Alphen aan den Rijn 2010, S. 152; Bettina Lieber (Fn. 71), Art. 13 Rz. 81.

⁷³ Vgl. Ekkehart Reimer (Fn. 64), Art. 13 Rz. 118; Franz Wassermeyer (Fn. 12), MA Art. 13 Rz. 123.

⁷⁴ Vgl. Art. 13 Abs. 5 DBA Deutschland-China.

⁷⁵ Vgl. Ekkehart Reimer (Fn. 64), Art. 13 Rz. 179.

⁷⁶ Darüber hinaus wird die Steuerberechtigung des Quellenstaates aufgehoben, sofern die Gesellschaftsanteile in großem Umfang und regelmäßig an einer anerkannten Börse gehandelt werden und die Summe der veräußerten Anteile nicht mehr als drei Prozent der börsennotierte Gesellschaftsanteile beträgt.

⁷⁷ Vgl. Alexander Prautzsch/Ulrich Reuter/Lukasz Mehl (Fn. 4), S. 448.

⁷⁸ Das DBA Deutschland-Schweiz enthält eine ähnliche Vorschrift, vgl. Art. 23 DBA Deutschland-Schweiz; Max-Burkhard Zwosta, in: Franz Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Band. 5, München 2014 Schweiz Art. 23 Rz. 2.

⁷⁹ Vgl. OECD (Hrsg.) (Fn. 5), Art. 1 Tz. 9.5 und 21.2; UN (Hrsg.), Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York 2011, Art. 1 Tz. 34-37; LI Jinyan (Fn. 59), S. 470.

⁸⁰ Vgl. LI Jinyan (Fn. 59), S. 471.

⁸¹ Vgl. Max-Burkhard Zwosta (Fn. 78), Schweiz Art. 23 Rz. 2. Zum Umfang der einzubeziehenden chinesischen Anti-Missbrauchsvorschriften, vgl. Alexander Prautzsch/Ulrich Reuter/Lukasz Mehl (Fn. 4), S. 448.

5. Vermeidung der Doppelbesteuerung

In Deutschland ist die Doppelbesteuerung durch die Anwendung der Freistellungsmethode zu beseitigen, sofern keine Steueranrechnung nach Art. 23 Abs. 2b DBA Deutschland-China zulässig ist.⁸² Durch die Vorschrift werden Betriebsstättengewinne, Schachteldividenden, bestimmte Einkünfte aus selbstständiger und nichtselbstständiger Arbeit sowie Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen.⁸³ Während im DBA Deutschland-China (1985) die Beteiligungsuntergrenze für Schachteldividenden zehn Prozent betrug, wurde diese im neuen deutsch-chinesischen DBA auf 25 Prozent erhöht.⁸⁴ Die abkommensrechtliche Freistellung wird unter Progressionsvorbehalt gewährt.⁸⁵

Gemäß Art. 23 Abs. 2c DBA Deutschland-China gilt die Freistellung von Betriebsstätteinkünften sowie Schachteldividenden unter Aktivitätsvorbehalt.⁸⁶ Die in Deutschland ansässige Person hat für eine Freistellung den Nachweis zu erbringen, dass die Einkünfte oder Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus aktiven Tätigkeiten stammen.⁸⁷ Während das DBA Deutschland-China (1985) einen enumerativen Katalog aktiver Tätigkeiten enthielt (originärer Aktivitätskatalog), wird zur Bestimmung aktiver Tätigkeiten im neuen deutsch-chinesischen DBA auf § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG verwiesen (derivativer Aktivitätskatalog).⁸⁸ Der Verweis erscheint insbesondere vor dem Hintergrund einer möglichen Änderung des AStG problematisch.⁸⁹

⁸² Vgl. Art. 23 Abs. 2a DBA Deutschland-China.

⁸³ Vgl. *Jens Schönfeld/Nils Häck* (Fn. 11), Art. 23A/B Rz. 64. Ist der Einkünftebegriff abkommensrechtlich als Nettobetrag zu verstehen, so umfasst dieser aus deutscher Sicht auch negative Einkünfte, vgl. BFH, Urteil vom 11.03.1970, I B 50/68, I B 3/69, BStBl 1970 II, S. 569; BFH, Urteil vom 12.01.1983, I R 90/79, BStBl 1983 II, S. 382; BFH, Urteil vom 08.03.1989, X R 181/87, BStBl 1989 II, S. 541; BFH, Urteil vom 17.10.1990, I R 182/87, BStBl 1991 II, S. 136; BFH, Urteil vom 26.03.1991, IX R 162/85, BStBl 1991 II, S. 704; BFH, Urteil vom 29.11.2006, I R 45/05, BStBl 2007 II, S. 398; BFH, Urteil vom 29.01.2008, I R 85/06, BStBl 2008 II, S. 671; BFH, Urteil vom 17.07.2008, I R 84/04, BStBl 2009 II, S. 630; *Harald Schaumburg* (Fn. 8), S. 856; *Franz Wassermeyer* (Fn. 12), MA Art. 23 A Rz. 22.

⁸⁴ Vgl. Art. 24 Abs. 2a DBA Deutschland-China (1985); Art. 23 Abs. 2a DBA Deutschland-China; *Alexander Prautzsch/Ulrich Reuter/Lukasz Mehl* (Fn. 4), S. 444.

⁸⁵ Vgl. Art. 23 Abs. 2d DBA Deutschland-China. Durch den Progressionsvorbehalt werden die steuerfrei gestellten Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes für das übrige Einkommen als steuerpflichtig behandelt, vgl. BFH, Urteil vom 30.05.1990, I R 179/86, BStBl 1990 II, S. 906; BFH, Urteil vom 17.10.1990, I R 182/87, BStBl 1991 II, S. 136; BFH, Urteil vom 13.11.1991, I R 3/91, BStBl 1992 II, S. 345; *Klaus Vogel* (Fn. 15) Art. 23 Rz. 208; *Harald Schaumburg* (Fn. 8), S. 858; *Franz Wassermeyer* (Fn. 12), MA Art. 23 A Rz. 122.

⁸⁶ Die Freistellung unter Aktivitätsvorbehalt gilt ebenfalls für Einkünfte im Sinne von Art. 6 Abs. 4, Art. 13 Abs. 1 sowie Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland-China, vgl. Art. 23 Abs. 2c Hs. 2 DBA Deutschland-China.

⁸⁷ Vgl. *Jens Schönfeld/Nils Häck* (Fn. 11), Art. 23A/B Rz. 84.

⁸⁸ Zur Abgrenzung von derivativen und originären Aktivitätskatalogen, vgl. *Jens Schönfeld/Nils Häck* (Fn. 11), Art. 23A/B Rz. 86 und 87.

⁸⁹ Vgl. *Klaus Vogel* (Fn. 15) Art. 23 Rz. 75; *Jens Schönfeld/Nils Häck* (Fn. 11), Art. 23A/B Rz. 86; *Franz Wassermeyer* (Fn. 12), MA Art. 23 A Rz. 156.

Zur Beschränkung einer doppelten Nichtbesteuerung bei Anwendungskonflikten enthält das neue deutsch-chinesische DBA erstmals eine Switch Over Klausel.⁹⁰ Die Switch Over Klausel sieht einen Wechsel von Freistellungs- zur Anrechnungsmethode vor, falls es aufgrund von Zuordnungs- oder Zuordnungskonflikten zu einer Nicht- oder Niedrigbesteuerung kommt.⁹¹ Für den Methodenwechsel ist erforderlich, dass der Anwendungskonflikt nicht durch ein Verständigungsverfahren im Sinne von Art. 25 Abs. 3 geregelt werden konnte. Ein Wechsel von Freistellungs- zur Anrechnungsmethode kann ebenfalls durch die im DBA aufgenommene Notifikationsklausel erfolgen.⁹²

Die Anrechnungsmethode gilt grundsätzlich für nichtfreigestellte Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften, Gewinne aus der Veräußerung qualifizierter Beteiligungen, Aufsichtsrats- und Verwaltungsvergütungen sowie Künstler- und Sportlereinkünfte.⁹³ Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung werden die in China gezahlten Steuern auf die deutsche Einkommen- oder Körperschaftsteuer angerechnet. Die in Art. 24 Abs. 2c DBA Deutschland-China (1985) vorgesehene fiktive Anrechnung von Quellensteuern entfällt im neuen deutsch-chinesischen DBA ersatzlos.⁹⁴ Nach dieser Regelung wurde bei Dividenden eine fiktive Anrechnung von zehn Prozent des Bruttobetrag und bei Zinsen und Lizenzgebühren eine fiktive Anrechnung von 15 Prozent des Bruttobetrages gewährt. Sinn und Zweck der Regelung war es, die Steueranreize Chinas zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung aufrecht zu erhalten, um so eine aus der Steueranrechnung resultierende Kompensierung der Steuervorteile zu vermeiden.⁹⁵

6. Zusammenfassung der Ergebnisse

China hat im Anschluss an die Körperschaftsteuerreform damit begonnen, seine DBA mit Mitgliedstaaten der EU auf eine neue Grundlage zu stellen. Das deutsch-chinesische DBA wurde im März 2014 abgeschlossen und hat weitreichende Implikationen für die Besteuerung deutscher Investitionen in China. Für deutsche Investoren sind die nachfolgenden Rechtsänderungen von besonderer Relevanz:

⁹⁰ Vgl. Art. 23 Abs. 2e (i) DBA Deutschland-China. Ausführlich zu Switch Over Klauseln zur Beschränkung einer doppelten Nichtbesteuerung bei Anwendungskonflikten, vgl. *Jens Schönfeld/Nils Häck* (Fn. 11), Art. 23A/B Rz. 93-99.

⁹¹ Vgl. *Jens Schönfeld/Nils Häck* (Fn. 11), Art. 23A/B Rz. 93.

⁹² Vgl. Art. 23 Abs. 2e (ii) DBA Deutschland-China.

⁹³ Vgl. Art. 23 Abs. 2b DBA Deutschland-China.

⁹⁴ Vgl. *Karsten Ley/Christian Richter* (Fn. 28), S. 1226.

⁹⁵ Vgl. *WANG Huili* (Fn. 32), S. 49; *Klaus Vogel* (Fn. 15) Art. 23 Rz. 192; *Harald Schaumburg* (Fn. 8), S. 871 f.; *Tim Hackemann/Michael Pfaar* (Fn. 46), China Art. 24 Rz. 36.

Bei einer Bauausführung, Montage oder einer mit dieser in Verbindung stehenden Überwachungstätigkeit wird eine Betriebsstätte begründet, sofern diese eine Frist von zwölf Monaten überschreitet. Durch die Verlängerung der Qualifikationsfrist um sechs Monate können ausländische Unternehmen ihre Geschäftsaktivitäten in China ausweiten, ohne eine Betriebsstätte zu gründen. Darüber hinaus verringert sich bei Dienstleistungsbetriebsstätten das Risiko von Qualifikationskonflikten, da die Fristberechnung nun auf Tagesbasis erfolgt.

Das DBA Deutschland-China begrenzt chinesische Quellensteuern für Schachteldividenden erstmals auf fünf Prozent. Durch die Reduzierung der Quellenbesteuerung verringert sich die Attraktivität von Holdinggesellschaften in Hongkong oder Singapur, sodass die Vorteilhaftigkeit mittelbarer Beteiligungsstrukturen bei deutschen Direktinvestitionen in China neu bewertet werden muss. Darüber hinaus setzt das DBA Anreize zur Steuerplanung mittels Finanzierungsgestaltungen, da Zinsen, die in Zusammenhang mit dem Verkauf gewerblicher Ausrüstung auf einen Kredit stehen, in China quellensteuerbefreit sind.

Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an chinesischen Körperschaften unterliegen in China einer Quellenbesteuerung in Höhe von zehn Prozent, sofern der Veräußernde zu mindestens 25 Prozent am Kapital der Gesellschaft beteiligt war. Während nach alter Rechtslage sämtliche Veräußerungsgewinne, unabhängig von der Beteiligungshöhe, in China besteuert werden konnten, ergeben sich durch das neue DBA nun Entlastungen für Minderheitsgesellschafter.