

Newsletter Nr. 238 (DE)

Quellensteuer auf die Nutzung von Know-how am  
Beispiel des DBA Deutschland-China

Mai 2022

Obwohl Lorenz & Partners große Sorgfalt darauf verwenden, die in diesen Newslettern bereitgestellten Informationen auf aktuellem Stand für Sie zur Verfügung zu stellen, möchten wir Sie darauf hinweisen, dass diese eine individuelle Beratung nicht ersetzen können. Lorenz & Partners übernimmt keinerlei Gewähr für die Aktualität, Korrektheit oder Vollständigkeit der bereitgestellten Informationen. Haftungsansprüche gegen Lorenz & Partners, welche sich auf Schäden materieller oder ideeller Art beziehen, die durch die Nutzung oder Nichtnutzung der dargebotenen Informationen bzw. durch die Nutzung fehlerhafter und unvollständiger Informationen verursacht wurden, sind grundsätzlich ausgeschlossen, sofern seitens Lorenz & Partners kein vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verschulden vorliegt.

## I. Einleitung

Am 29. Dezember 2015 wurde das zwischen Deutschland und China geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) in Deutschland ratifiziert und findet seit dem 01. Januar 2017 Anwendung.

Unter anderem wurde dabei eine Neuerung hinsichtlich der Besteuerung von Lizenzen in Art. 12 Abs. 2 des DBA eingeführt.

Danach soll die Quellensteuer auf Lizenzgebühren für die „Benutzung oder das Recht auf Benutzung **industrieller, gewerblicher oder wissenschaftlicher Ausrüstung nunmehr 10 % von 60 %** (demnach also 6 %) des Bruttobetrags der Lizenzgebühren betragen. Dies stellt insoweit eine Änderung zum bisher geltenden DBA dar, da bislang generell 10 % des Bruttobetrags für Lizenzgebühren besteuert wurde und eine Differenzierung zwischen unterschiedlichen Arten der Lizenzgebühr nicht stattfand.

Angesichts der zunehmenden Bedeutung immaterieller Wirtschaftsgüter im Rahmen des internationalen Geschäftsverkehrs besteht ein Bedürfnis nach klaren Regelungen hinsichtlich der Besteuerung von Lizenzen und insbesondere in Bezug auf die Angemessenheit konzerninterner Verrechnungspreise.

Am Beispiel des DBA China sollen im Folgenden die internationale Besteuerungspraxis für Lizenzgebühren und die sich daraus ergebenden Abgrenzungsschwierigkeiten veranschaulicht werden.

## II. Historischer Hintergrund

Angesichts der zunehmenden Intensivierung der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Deutschland und China in den vergangenen 20 Jahren wurden bereits im Jahre 2007 Verhandlungen über ein neues Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) aufgenommen, um das alte Abkommen von 1985 zu erneuern und an die aktuellen wirtschaftlichen Gegebenheiten anzupassen.

Die hierbei vorgenommenen Anpassungen im Rahmen des DBA betreffen insbesondere den Ort der Besteuerung, die Quellenbesteuerung, sowie die Zusammenarbeit der Steuerbehörden.

## III. Die Besteuerung von Lizenzgebühren nach Art. 12 DBA China

In Art. 12 Abs. 1 des DBA China wird klargestellt, dass die vom Lizenzgeber (= „Nutzungsberechtigter“) erhobenen Lizenzentgelte in dessen Ansässigkeitsstaat besteuert werden.

Gleichzeitig ist eine Besteuerung im Quellenstaat möglich, wenn die Lizenzgebühren der beschränkten Steuerpflicht unterliegen – jedoch begrenzt auf 10 % des Bruttobetrags des Lizenzentgelts.

Insoweit stellt diese Regelung eine Abweichung vom OECD-Musterabkommen (Stand 2017) dar, welcher als Grundlage für die mehr als 3.000 weltweit hierauf beruhenden DBA dient. Darin ist keine Quellenbesteuerung von Lizenzgebühren vorgesehen.

Wichtig ist nun die in Art. 12 Abs. 2, 3 DBA China enthaltene Neuerung: Danach wird zwischen verschiedenen Arten von Lizenzen differenziert und eine unterschiedliche Besteuerung angesetzt. In Art. 12 Abs. 3 sind die Lizenzarten wie folgt festgelegt:

*„Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Lizenzgebühren“ bedeutet*

*a) Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme sowie Filme oder Bänder für Hörfunk- oder Fernsehübertragungen, von Patenten, Warenzeichen, Mustern oder Modellen, Plänen, geheißen Formeln oder Verfahren oder für Informationen über gewerbliche, kaufmännische oder wissenschaftliche Erfahrungen (**Know-how**) gezahlt werden, und*

*b) Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder das auf Recht auf Benutzung industrieller, gewerblicher oder wissenschaftlicher Ausrüstung gezahlt werden.“*

Anders als die in Abs. 3 lit. a) aufgezählten, „gewöhnlichen“ Lizenzgebühren (Urheberrechte, Warenzeichen, Muster usw.) dürfen die in Abs. 3 lit. b) genannten Lizenzgebühren nur mit maximal **6 % lokal besteuert werden**.

Diese Differenzierung ist insoweit wichtig, als sie eine Abweichung vom allgemeinen Lizenzbegriff des OECD-MA darstellt. Im Rahmen des OECD-MA wird nämlich bewusst nicht zwischen verschiedenen Lizenzarten differenziert. Denn eine solche Differenzierung kann im Einzelfall zu zahlreichen Abgrenzungsschwierigkeiten führen, wie im Folgenden anhand unterschiedlicher Regelungskomplexe aufgezeigt wird.

## 1. Rechtslage in Deutschland

In Deutschland unterliegen Einkünfte aus der Überlassung sowie Gewinne aus der Veräußerung von Rechten (Lizenzekünfte), die in einer deutschen Betriebsstätte verwertet werden oder die in ein deutsches Register eingetragen sind, der beschränkten Steuerpflicht nach §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f, 50a Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 S. 1 EStG.

Die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer wird bei den Einkünften aus der Überlassung von Rechten (nicht hingegen bei Veräußerung) im Zahlungszeitpunkt durch Steuerabzug in Höhe von 15 % erhoben (siehe §§ 50a Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 S. 1 EStG).

Für Vergütungen, die für die Benutzung von „Ausrüstungen“ gezahlt werden, sieht das deutsche Steuerrecht hingegen **keine explizite** Regelung vor, sodass diesbezüglich auch nicht differenziert wird.

## 2. OECD-MA

Das OECD-Musterabkommen enthielt **ursprünglich** eine Regelung, wonach unter Lizenzgebühren auch die Vergütung „für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen“ gefasst wurde (also wie im DBA China).

Bereits in der Fassung aus dem Jahr 1992 wurde die Vergütung für solche Ausrüstungen jedoch **bewusst** aus dem Lizenzbegriff **gestrichen** und wird seither als Unternehmensgewinn i.S.v. Art. 7 des OECD-MA behandelt, mit der Folge, dass diese grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Dies liegt im Interesse des Steuerpflichtigen, da derartige Ausrüstungen häufig mit Refinanzierungskosten verbunden sind. Deren Abzug mindert nämlich die Bemessungsgrundlage für die Anrechnung ausländischer Steuern.

### 3. Chinas Vorbehalte zum OECD-MA

Problematisch ist nun, dass China (ähnlich wie andere Staaten) erklärt hat, dass es der Standardauslegung des OECD-Musterabkommens zur Doppelbesteuerung in Bezug auf die Besteuerung von Lizenzgebühren nicht folgen wird:

*„Albania, Armenia, [...], the People’s Republic of China, [...] Thailand and Vietnam reserve the right to include in the definition of royalties payments for **the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment.**”*

Die chinesische Steuerverwaltung teilte mit, dass sich der Einfluss des OECD-MA darin zeige, „dass viele Nicht-Mitgliedsländer oder -regionen, (darunter China) ebenfalls ihre Vorbehalte oder Kommentare zu einigen Bestimmungen des MA und des Kommentars geäußert haben, d. h. ihre jeweiligen offiziellen Positionen widerspiegeln.“

Insbesondere hat es sich China vorbehalten, eine Definition für den Begriff der Lizenzgebühren in die mit anderen Staaten geschlossenen DBA einzuführen, welche auch die Benutzung bzw. das Recht auf Benutzung von industrieller, gewerblicher oder wissenschaftlicher Ausrüstung umfasst.

Ziel war es dabei, die nach Ansicht von China bestehende Besteuerungslücke in Artikel 12 des OECD-MA zu schließen und die zunehmende wirtschaftlichen Bedeutung der zeitweisen Überlassung (Leasing) gewerblicher bzw. industrieller Ausrüstung hinreichend zu berücksichtigen.

In den von China erklärten Vorbehalten zum OECD-MA wird unter anderem darauf hingewiesen, dass das Leasing von industrieller, gewerblicher und wissenschaftlicher Ausrüstung zwar früher von untergeordneter Bedeutung war, sich jedoch in den letzten zwei Jahrzehnten zu einer wichtigen nationalen und internationalen Geschäftsform entwickelt hat, die ganz unterschiedliche wirtschaftliche Funktionen in einer Vielzahl von oft komplexen Zusammenhängen erfüllt. Dies hat sich in den meisten Industrienationen zu einem anerkannten, eigenständigen Wirtschaftszweig entwickelt.

Es ist daher kaum verwunderlich, dass es aus Sicht der chinesischen Finanzbehörden durchaus Sinn macht, auf die Vergütung für die zeitweise Überlassung von Ausrüstung bei ausländischen Unternehmen eine Quellensteuer zu erheben.

### III. Rechtslage in China

Aufgrund der vorgenannten Vorbehalte bzgl. des Art. 12 OECD MA erhebt China bei der zeitweisen Überlassung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen Quellensteuer in Höhe von 6 %.

Dabei findet innerhalb Chinas keine unterschiedliche Besteuerungspraxis in den einzelnen Regionen statt. Da die Umsetzung ziemlich einheitlich ist, besteht kein Spielraum für eine unterschiedliche Auslegung der 6 %igen Quellensteuer.

Wichtig ist nun, dass die chinesische Finanzverwaltung als Berechnungsgrundlage für die Besteuerung den **Gesamtbetrag** der zeitlich befristeten Überlassung der Ausrüstung heranzieht. Eine Aufteilung der Gesamtsumme in einzelne Anteile findet hingegen nicht statt.

Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass im Regelfall zusätzlich noch die chinesische VAT (Value-Added Tax) in Höhe von 6 % anfällt, wobei diese durch den Lizenznehmer auf Quellensteuerbasis vom Gesamtpreis einzubehalten und abzuführen ist. Dies stellt insoweit eine deutliche Abweichung vom deutschen Umsatzsteuersystem dar, als hier der Leistungserbringer (Lizenzgeber) im Ergebnis die VAT zu zahlen hat – und nicht wie üblich der Lizenznehmer im sog. Reverse-Charge-Verfahren. Zusätzlich kann der chinesische Lizenznehmer weiterhin einen Vorsteuerabzug geltend machen (obwohl er selbst keine Umsatzsteuer zu tragen hat).

### III. Abgrenzungsschwierigkeiten im Einzelfall

Die soeben aufgezeigte, international teils divergierende Besteuerungspraxis im Bereich der Lizenzvergütung, macht es für multinationale Unternehmen schwer, sich auf konkrete steuerliche Belastungen einzustellen.

#### Beispiel:

*Ein deutsches Unternehmen vermietet eine komplexe, industrielle Maschinen an ein in China ansässiges Unternehmen zu einem Gesamtpreis von 100.000 USD, inkl. Bereitstellung von Personal.*

*Die Maschinen enthalten gleichzeitig Know-how in Form von Software, welche zwar laufend benutzt wird, aber grundsätzlich nur zeitlich begrenzt überlassen wird.*

Hier stellt sich aus Sicht des deutschen Unternehmens die Frage, welche Besteuerung angesichts der deutschen Rechtslage sowie der nach dem DBA China geltenden internationalen Rechtslage zu erwarten ist. Mithin wird die Situation undurchsichtiger, soweit im Rahmen der Geschäftsbeziehung keinerlei konkreter Vereinbarungen hinsichtlich der einzelnen Bestandteile getroffen wurde (Veräußerung der Maschinen, Lizenzvertrag hinsichtlich Software, Know-how, Trademarks).

In solchen Fällen besteht das Risiko, dass die chinesische Finanzverwaltung eine Quellensteuer in Höhe von 6 % bzw. 10 % erhebt, unabhängig davon, ob tatsächlich eine gewinnbringende Nutzung stattgefunden hat.

Dabei ist vor allem problematisch, dass als Bemessungsgrundlage der Gesamtbetrag herangezogen und besteuert wird. In unserem Beispiel würde also gerade nicht zwischen Mietzins, Bereitstellung von Personal und Überlassung von Knowhow differenziert werden (wovon man eigentlich ausgehen würde). Stattdessen wird schlichtweg der Gesamtbetrag in Höhe von 100.000 USD mit 6 % besteuert.

Soweit die Gewinnmarge des deutschen Unternehmens gering ist, kann es in diesem Zusammenhang dazu kommen, dass sogar der gesamte Gewinn steuerlich seitens China abgeschöpft wird. Erschwerend kommt hier außerdem die dem Lizenzgeber obliegende VAT hinzu.

Für den ausländischen Lizenzgeber bleibt in solchen Fällen nur die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug (von dem der chinesische Lizenznehmer profitiert) als Verhandlungsgrundlage mit dem Vertragspartner im Vorfeld zu nutzen. Denn ausländische Unternehmen, die nicht in China ansässig sind, können sich nicht für Umsatzsteuer-Zwecke registrieren lassen und haben daher auch keinen Anspruch auf Erstattung der Vorsteuer.

Gleichzeitig würde auch in Deutschland der Gewinn des deutschen Unternehmens (unbeschränkt) besteuert werden. Hierbei ist zwar in Art. 23 Abs. 2 lit. b (iii) eine Anrechnungsmöglichkeit gegeben. Es ist jedoch nicht auszuschließen, dass die deutsche Finanzbehörde den seitens China einbehaltenen Lizenzanteil (angesichts der Bemessungsgrundlage) für überhöht ansieht und insoweit keine Verrechnung vornimmt.

Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, weshalb Deutschland eine solche (für deutsche Unternehmen) nachteilige Regelung mit China vereinbart hat. Schließlich war man sich der Problematik scheinbar bewusst und hat diese in anderen DBA versucht zu vermeiden. Es ist nicht auszuschließen, dass hier der wirtschaftliche Einfluss Chinas eine Rolle gespielt haben dürfte.

#### IV. Nachteile des Streitbeilegungsverfahrens

Angesichts der teils unüberschaubaren und divergierenden Steuerpraxis verschiedener Staaten hinsichtlich der Auslegung und Anwendung von DBA besteht die Möglichkeit eines sog. Streitbeilegungsverfahrens.

Ein solches Verfahren kann von Personen geführt werden, die nach dem jeweiligen DBA in einem der beiden Staaten ansässig sind. Die jeweiligen DBA beinhalten zumeist eigene Regelungen hinsichtlich der Durchführung eines solchen Streitbeilegungsverfahrens.

Ziel eines solchen Verfahrens ist es, den Anspruch des Antragstellers auf abkommens- bzw. übereinkommensgemäße Besteuerung im Rahmen der jeweiligen Rechtsordnungen zu verwirklichen.

Im Regelfall sehen die entsprechenden Bestimmungen der DBA vor, dass ein Verständigungsverfahren eingeleitet werden kann, wenn eine Person dies beantragt und darlegt, dass Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führen bzw. führen werden, und Maßnahmen des betreffenden Staates keine Abhilfe leisten können.

Im OECD-MA findet sich hierzu in Art. 25 folgende Bestimmung:

*„(1) Ist eine Person der Auffassung, dass Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats, in dem sie ansässig ist, oder, sofern ihr Fall von Artikel 24 Absatz 1 erfasst wird, der zuständigen Behörde des Vertragsstaats unterbreiten, dessen Staatsangehöriger sie ist. Der Fall muss innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt.“*

Sowohl im DBA Thailand 1968 (Art. 24) als auch im DBA China 2015 finden sich nahezu wortgleiche Regelungen hinsichtlich der Streitbeilegung. Insoweit wurde seit knapp 50 Jahren keinerlei Änderungen vorgenommen.

Zu beachten ist zunächst, dass das Streitbeilegungsverfahren nicht das Verfahren zur Erstattung einbehaltener Quellensteuer ersetzt. Denn das Recht zur Vornahme des Quellensteuerabzugs von Lizenzgebühren wird durch die DBA in der Regel nicht berührt. Dabei gilt, soweit im spezifischen DBA nicht ausdrücklich etwas anderes geregelt ist, dass die Vornahme des Quellensteuerabzugs nicht gegen das Abkommen verstößt, wenn der Quellenstaat seiner Verpflichtung im Rahmen eines Erstattungsverfahrens nachkommt (auch in Fällen, in denen dem Quellenstaat nach dem DBA das Besteuerungsrecht nicht zugewiesen ist).

Daher ist ein solches Erstattungsverfahren stets vorrangig durchzuführen. Erst wenn ein solches erfolglos bleibt, kann auf Antrag eines Abkommensberechtigten das Streitbeilegungsverfahren eingeleitet werden.



Der Antrag muss fristgerecht bei der jeweils zuständigen Finanzbehörde (in Deutschland bspw. beim BZSt) eingereicht werden, wobei die Frist regelmäßig im jeweiligen DBA geregelt ist (nach OECD-MA 3 Jahre nach der ersten Mitteilung der streitgegenständlichen Maßnahme, siehe Art. 25 Abs. 1 S. 2).

Neben dem Streitbeilegungsverfahren nach dem jeweiligen DBA gibt es auch weitere spezielle Arten der Streitbeilegung (das Verfahren nach dem EU-DBA-SBG oder nach EU-Schiedskonvention).

Was sich zusammenfassend über die Streitbeilegung sagen lässt, ist, dass sie unabhängig von der jeweiligen Verfahrensart, in der Regel mit hohen Kosten, einer langen Verfahrensdauer und einem ungewissen Verfahrensausgang gekennzeichnet ist.

In der Praxis sollte es daher soweit möglich vermieden werden, dass es überhaupt erst zu einem solchen Streitschlichtungsverfahren kommen muss.

## V. Folgen für die Praxis

Im Regelfall unterliegt die Vergütung für die Benutzung bzw. das Recht auf Benutzung industrieller, gewerblicher oder wissenschaftlicher Ausrüstung (bspw. beim Verkauf einer komplexen Maschine) nach dem OECD-MA grundsätzlich nicht der Quellensteuer.

Am Beispiel des zwischen Deutschland und China vereinbarten DBA und der diesbezüglichen Vorbehalte Chinas wird jedoch deutlich, dass Abweichungen bei der internationalen Besteuerungspraxis durchaus möglich sind. Trotz eines bestehenden DBA kann es zu Abgrenzungsschwierigkeiten kommen, wenn der Lizenzbegriff auf internationaler Ebene unterschiedlich ausgelegt und definiert wird.

Aus Unternehmenssicht ist es daher sinnvoll, bereits im Vorfeld einer beabsichtigten Geschäftsbeziehung bei allen beteiligten Staaten eine verbindliche Vereinbarung über die Besteuerung bzw. über etwaige Verrechnungspreise auszuhandeln. Dies ist in Form von sog. Advanced Pricing Agreements (kurz APA) möglich.

Zudem sollten zwischen den beteiligten Unternehmen bzw. innerhalb eines internationalen Konzerns konkrete Vereinbarungen frühzeitig geregelt werden.

Es ist insbesondere darauf zu achten,

- was konkret veräußert bzw. überlassen wird,
- unter welchen Bedingungen (insb. zu welchen Preisen) dies geschieht,
- ob hierbei Lizenzen in Form von Trademarks, Know-how usw. überlassen werden und
- welchen Anteil die Lizenzen bei dem Gesamtgeschäft ausmachen und auf welcher Berechnungsgrundlage dies ermittelt wird.

Dies kann dazu beitragen, im Falle des Abzugs einer Quellensteuer in China die Chance zu erhöhen, dass die in China durch Quellensteuerabzug gezahlte Steuer in Deutschland anerkannt wird.

Daher ist es besonders wichtig, sich bei der Vertragsgestaltung genau an dem Wortlaut des jeweiligen DBA zu orientieren und die entsprechenden Vorbehalte des jeweiligen Staates zum OECD-MA zu berücksichtigen.

*Wir hoffen, dass wir Ihnen mit den vorliegenden Informationen behilflich sein konnten.  
Sollten Sie weitere Fragen haben, wenden Sie sich bitte an:*

**LORENZ & PARTNERS Co., Ltd.**

27<sup>th</sup> Floor Bangkok City Tower  
179 South Sathorn Road, Bangkok 10120, Thailand

Tel.: +66 (0) 2-287 1882

E-Mail: [info@lorenz-partners.com](mailto:info@lorenz-partners.com)

[www.lorenz-partners.com](http://www.lorenz-partners.com)