

Neues Doppelbesteuerungsabkommen mit Taiwan

Investitionen im Ausland eröffnen für Unternehmen aus wirtschaftlicher Sicht neben einer Vielzahl an **Chancen** auch Risiken, welche frühzeitig in den Planungen berücksichtigt werden sollten. Es ist daher dringend zu empfehlen, auch die steuerlichen Aspekte eines Auslandsinvestments oder eines Auslandseinsatzes der eigenen Mitarbeiter unter Hinzuziehung eines Steuerberaters sorgfältig zu prüfen und zu planen.

Wann immer gegenwärtig die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Deutschland und dem asiatischen Raum untersucht werden, steht die Volksrepublik China im Vordergrund. Die Republik China (umgangssprachlich Taiwan, wobei Taiwan streng genommen nur die Insel bezeichnet) wird dabei oftmals übersehen. Dies erstaunt, da nach Angaben des Auswärtigen Amts jährlich USD 33 Mio. von deutschen Unternehmen in Taiwan investiert werden. Auch die Tatsache, dass jährlich Waren und Dienstleistungen im Wert von USD 6,5 Mrd. von Taiwan nach Deutschland exportiert und USD 8,2 Mrd. importiert werden, zeigt die Bedeutung beider Gebiete füreinander. Es ist davon auszugehen, dass sich die wirtschaftliche Verflechtung beider Regionen durch den Abschluss des „Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerverkürzung hinsichtlich der Steuern vom Einkommen und Vermögen“ weiter intensivieren wird.

Dieses Abkommen ist kein völkerrechtlicher Vertrag, weil die Bundesrepublik Deutschland Taiwan nie als souveränen Staat anerkannt hat. Der Praxis anderer westlicher Staaten folgend, wurde das Abkommen von dem Leiter der Taipeh Vertretung in der Bundesrepublik Deutschland und dem Leiter des Deutschen Instituts in Taipeh unterzeichnet. Diese Besonderheit beeinflusst die Funktionsweise des Abkommens nicht, berührt aber Einzelfragen wie beispielsweise die Regelung der räumlichen Anwendbarkeit.

Strukturell und inhaltlich orientiert sich das Abkommen grundsätzlich am OECD-Musterabkommen in der Fassung von 2010. Nachfolgend sollen einige der Normen dargestellt werden, die bei grenzüberschreitenden gewerblichen Investitionen stets zu beachten sind.

Ansässigkeit

Der Schutzbereich des Abkommens ist nur eröffnet, wenn der Steuerpflichtige darlegen kann, dass er in einem der beiden Gebiete steuerlich ansässig ist. Dies ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige aufgrund persönlicher Merkmale (Wohnsitz, ständiger Aufenthalt, Ort der Gründung oder Geschäftsleitung) in einem Gebiet der unbeschränkten Steuerpflicht

unterliegt. Wird der Steuerpflichtige lediglich mit Einkünften aus diesem Gebiet dort steuerpflichtig, schließt dies eine Ansässigkeit in eben jenem Gebiet grundsätzlich aus. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass Taiwan für eine große Gruppe natürlicher Personen das Territorialitätsprinzip anwendet¹, das heißt sowohl Steuerin- als auch -ausländer unterliegen stets nur mit Einkünften aus taiwanesischen Quellen der dortigen Besteuerung. Dies würde dazu führen, dass natürliche Personen niemals in Taiwan steuerlich ansässig sein könnten. Um dieses unbefriedigende Ergebnis zu beseitigen, enthält Artikel 4 eine Sonderregelung, die den Abkommenschutz auch auf natürliche Personen mit Wohnsitz oder ständigem Aufenthalt in Taiwan erweitert.

Besonders bemerkenswert ist, dass das Abkommen auch eine Personengesellschaft als ansässige Person ansieht, wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in Deutschland oder Taiwan befindet. Dies eröffnet dem Steuerpflichtigen insbesondere im gewerblichen Bereich Gestaltungsmöglichkeiten, da die Personengesellschaft selbst den Abkommenschutz für sich beanspruchen kann und nicht zwingend auf die dahinterstehenden Gesellschafter abzustellen ist.

Unternehmensgewinne

Das vorliegende Abkommen folgt bezüglich der Besteuerung von Unternehmensgewinnen, die auch freiberufliche oder sonstige selbstständige Tätigkeiten umfasst, dem Grundsatz, dass das alleinige Besteuerungsrecht zunächst dem Gebiet zusteht, in dem das Unternehmen ansässig ist. Nur wenn das Unternehmen im anderen Gebiet eine **Betriebstätte** unterhält, kann insoweit ein Besteuerungsrecht des anderen Gebiets erwachsen. Das Besteuerungsrecht ist auf jene Einkünfte begrenzt, die der Betriebstätte funktional zuzurechnen sind. Die Steuerpflichtigen wird es freuen, dass sich das Abkommen ausdrücklich zum funktionalen Zusammenhang bekennt und einer Liefergewinnbesteuerung eine deutliche Absage erteilt. Indem das Abkommen auf die funktionale Zuordnung abstellt, wird abweichend vom neuesten Text des OECD-Musterabkommens an der indirekten Gewinnermittlungsmethode festgehalten. Entgegen deutscher Abkommenspolitik im Verhältnis zu anderen Staaten ist damit der umstrittene **Authorised OECD Approach** als Basis für die Ermittlung der einer Betriebstätte zuzuordnenden Einkünfte im Verhältnis zu Taiwan gerade nicht anwendbar.

Obwohl sich die vorliegende Betriebstättendefinition im Wesentlichen am OECD-Musterabkommen orientiert, bestätigt sie den Trend zur Ausweitung des Betriebstättentatbestands. So begründen Bauausführung und Montagetätigkeiten bereits ab einer Dauer von 6 Monaten einen Anknüpfungspunkt für eine ausländische Besteuerung. Größere Aufmerksamkeit sollten deutsche Investoren allerdings der sogenannten **Dienstleistungsbetriebstätte** widmen. Deutschland und Taiwan haben sich darauf geeinigt, dass Dienstleistungen, einschließlich Beratungsleistungen, die durch Angestellte oder

¹ Eingeschränkt wird das Territorialitätsprinzip in Einzelfällen durch die sog. Alternative Minimalsteuer. Steueransässige mit einem Einkommen von mindestens TWD 6 Millionen können unter bestimmten Voraussetzungen dieser Minimalsteuer unterfallen, die dann das gesamte Welteinkommen umfasst.

anderes Personal erbracht werden, bei einer Dauer von mehr als 6 Monaten ebenfalls zu einer Betriebstätte führen können. Die gewählte Formulierung lässt die Möglichkeit zu, dass auch eingeschaltete Subunternehmer durch die Erbringung von Dienstleistungen in Taiwan für das deutsche Unternehmen eine Steuerpflicht in Taiwan begründen können. Bitte beachten Sie, dass es nicht erforderlich ist, dass in Taiwan eine feste Geschäftseinrichtung unterhalten wird.

In zunehmendem Maße werden Steuerjurisdiktionen sensibler, wenn es um die Frage ihres eigenen Steuersubstrats geht. Angesichts des nicht unerheblichen Steuergefälles von ca. 13%-Punkten (17% in Taiwan vs. 30% in Deutschland), könnten Steuerpflichtige versucht sein, Gewinne oder Verluste durch die Vereinbarung von entsprechenden Konditionen steueroptimal zu allokalieren. Artikel 9 versetzt Taiwan und Deutschland in die Lage, solchen Vereinbarungen entgegenzuwirken und jene Gewinne der Besteuerung zu unterwerfen, die bei der Vereinbarung fremdüblicher Konditionen erwirtschaftet worden wären. Für den Steuerpflichtigen erfreulich ist, dass das jeweils andere Gebiet zu einer Gegenkorrektur verpflichtet ist, so dass gewährleistet ist, dass trotz Korrektur nur der tatsächlich erzielte Gewinn einer Besteuerung unterworfen wird.

Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen

Deutschland und Taiwan haben sich auf ein umfassendes Besteuerungsrecht für Dividenden, Zinsen und Lizenzen des Gebiets verständigt, aus dem die genannten Zahlungen stammen. In allen Fällen ist das Quellengebiet berechtigt, 10% des Bruttobetrags als Quellensteuer einzubehalten. Bisher betrug der Quellensteuersatz in Taiwan auf Dividenden und Lizenzen 20%, auf Zinsen im Regelfall ebenfalls 20%, in Ausnahmefällen 15%.²

Besonders hinweisen möchten wir Sie auf eine Regelung, nach der Taiwan verpflichtet ist, eine weitergehende Quellensteuerbegrenzung auch deutschen Kapitalgesellschaften (ausdrücklich nicht Personengesellschaften) zuzugestehen, wenn eine solche weitergehende Reduktion der Quellenbesteuerung in einem Abkommen mit einem anderen OECD-Mitgliedsstaat vereinbart wurde.

Deutschland und Taiwan haben sich bezüglich der Verfahrensregelungen für die Quellenbesteuerung darauf geeinigt, dass das Quellengebiet in einem ersten Schritt die Quellensteuer ungeachtet des Abkommens nach nationalem Recht erheben darf. Der Steuerpflichtige wird grundsätzlich auf das nachträgliche Erstattungsverfahren verwiesen. Daneben haben Deutschland und Taiwan aber die Absicht bekundet, Möglichkeiten zu schaffen, die Reduktion bereits im Vorfeld über ein Freistellungsverfahren zu gewährleisten. In Deutschland existiert bereits ein entsprechendes Antragsverfahren, das in § 50d Abs. 2 EStG geregelt ist.

² Ein Quellensteuersatz von 15% fand Anwendung auf Zinseinkommen aus kurzfristigen Wechseln, verbrieften Wertpapieren, Schuldverschreibungen, Staatsanleihen, Unternehmensanleihen, sowie für Zinsen aus Rückkäufen dieser Anleihen oder Zertifikate.

Veräußerungsgewinnbesteuerung

Im Rahmen der Veräußerungsgewinnbesteuerung orientiert sich das vorliegende Abkommen an den Regelungen des OECD-Musterabkommens. Danach dürfen Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien in dem Gebiet besteuert werden, in dem sich die Immobilien befinden. Dies gilt auch für die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, deren Aktivvermögen überwiegend aus unbeweglichem Vermögen besteht. Gewinne aus der Veräußerung von Betriebsvermögen einer Betriebsstätte können im Betriebsstättengebiet besteuert werden. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an regulären Kapitalgesellschaften können ausschließlich in dem Gebiet besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist. Für deutsche institutionelle Investoren sind dies noch gute Nachrichten, da Veräußerungserträge nach **§ 8b KStG steuerfrei** gestellt werden. Es bleibt abzuwarten, ob diese Rechtslage noch lange Bestand hat, denn nach dem EuGH-Urteil vom 20.10.2011 (C-284/09) steht zu vermuten, dass der Gesetzgeber § 8b KStG einer Generalrevision unterzieht.

Vermeidung der Doppelbesteuerung

Während sich Taiwan ausschließlich auf die Anrechnungsmethode beschränkt, um eine mögliche Doppelbesteuerung zu vermeiden, setzt Deutschland auf eine Mischung aus Freistellung und Anrechnung.

Deutschland vermeidet insbesondere für die hier im Fokus stehenden Unternehmenseinkünfte die drohende Doppelbesteuerung durch Anwendung der **Freistellungsmethode**. Dies ist umso erfreulicher, als hier allgemein eine Neuausrichtung der deutschen Abkommenspolitik hin zur Anrechnungsmethode befürchtet wurde. Überdies ist positiv festzuhalten, dass Deutschland der Versuchung widerstanden hat, eine subject-to-tax-Klausel in das Abkommen aufzunehmen. Es ist somit nicht erforderlich, dass Taiwan die Einkünfte, welche es nach dem Abkommen besteuern darf auch tatsächlich der Besteuerung unterwirft. Trotz dieser positiven Befunde ist zu konstatieren, dass das deutsche Unternehmen nachweisen muss, dass Betriebsätteneinkünfte zu mindestens 90% aus aktiven Tätigkeiten bezogen wurden. Für die Frage, was als aktiv gilt, verweist das Abkommen auf die Regelungen des deutschen Außensteuergesetzes.

Inkrafttreten

Das besondere Gesetzgebungsverfahren zum Abkommen und der anschließende Notifikationsaustausch werden voraussichtlich in 2012 abgeschlossen sein. Das Abkommen tritt zum Zeitpunkt der Notifizierung in Kraft.

Mögliche Konsequenzen aus dem Verlust des deutschen Besteuerungsrechts

Es sind Fälle denkbar, in denen mit dem Inkrafttreten des Abkommens, das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern dem deutschen

Staat entzogen wird (Entstrickung). In solchen Fällen sind unter Anwendung von § 4 Abs. 1 S. 4 EStG die enthaltenen stillen Reserven aufzudecken und in Deutschland zu versteuern.

Im Falle des vorliegenden Abkommens trifft dies beispielsweise auf Fälle zu, in denen ein deutsches Unternehmen eine Betriebsstätte in Taiwan unterhält. Während des abkommenslosen Zustands unterlagen Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die dieser Betriebsstätte zuzuordnen sind, nach dem Welteinkommensprinzip umfänglich der deutschen Besteuerung. Angefallene Ertragsteuern des Quellengebietes konnten nach nationalem deutschem Recht (§ 34c EStG) auf die deutsche Steuer angerechnet werden. Ab Geltung des Abkommens steht in einem solchen Fall nunmehr das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Quellengebiet zu.

Das deutsche Besteuerungsrecht geht ebenfalls verloren im Falle der Veräußerung von Anteilen einer deutschen Kapitalgesellschaft durch eine in Taiwan ansässige Person oder Gesellschaft, wenn innerhalb der letzten fünf Jahre vor Veräußerung eine mittelbare oder unmittelbare Beteiligung am Kapital von mindestens 1 % bestand. Vor Inkrafttreten des Abkommens war der Veräußerer in Deutschland mit den Veräußerungseinkünften beschränkt steuerpflichtig nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) EStG. Nach dem neuen Abkommen hingegen steht allein dem Ansässigkeitsstaat Taiwan das Besteuerungsrecht zu.

Das neue Abkommen sieht für solche Fälle keine Übergangs- oder Härtefallregelungen vor. Geregelt ist lediglich der Fall der Entstrickung von Gesellschaftsanteilen beim Wegzug natürlicher Personen. Nach nationalem deutschem Recht steht der Anwendung der Entstrickungsregelung nichts entgegen. In entsprechenden Fällen besteht u.U. akuter Handlungsbedarf, so dass der Thematik erhöhte Aufmerksamkeit gewidmet werden sollte.

Die Ausführungen zeigen, dass es aus Sicht von Investoren sowohl in Taiwan als auch Deutschland zu begrüßen ist, dass der abkommenslose Zustand beendet wurde. Das Abkommen enthält einige Besonderheiten und offeriert Gestaltungsmöglichkeiten, die genutzt werden sollten. Aus diesem Grund ist es ratsam, auch die steuerlichen Aspekte eines ausländischen Investments unter Hinzuziehung eines Steuerberaters im Vorfeld sorgfältig zu prüfen und zu planen. WTS verfügt neben einem umfassenden internationalen Netzwerk auch in diesen beiden Ländern über umfangreiche Expertise und praxiserfahrene Spezialisten.