

Für deutsche Unternehmen, die in Form von Direktgeschäften in China tätig sind, stellt sich regelmäßig die Frage, unter welchen Voraussetzungen sie in China steuerpflichtig werden. Das ist unter anderem dann der Fall, wenn die Tätigkeit eine Betriebsstätte i.S. des chinesischen Steuerrechts und auf der Grundlage des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und China begründet. Ziel dieser Zusammenfassung ist es, einen generellen Überblick der Betriebsstättenbesteuerung in China zu geben, wie sie sich unter Berücksichtigung des am 1.1.2008 in Kraft getretenen neuen chinesischen Körperschaftsteuergesetzes ergibt.

A. Betriebsstätte nach chinesischem Steuerrecht

Nach innerchinesischem Steuerrecht gelten folgende Einrichtungen als Betriebsstätte (Establishment, ChangSheJiGou):

- Verwaltungsbüros
- Geschäftseinrichtungen
- Repräsentanzbüros
- Fabrik- und Produktionsanlagen
- Stätten der Rohstoffgewinnung
- Baustellen für Bau-, Montage- und Installationsausführungen
- Forschungsstätten
- Stätten anderer Projekte
- Orte der Erbringung von Dienstleistungen
- Handelsvertreter

Der innerchinesische Betriebsstättenbegriff wird regelmäßig durch die mit China abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) eingeschränkt. Das chinesische Körperschaftsteuergesetz stellt klar, dass die Bestimmungen eines DBA vorrangig gegenüber den innerchinesischen Regelungen anzuwenden sind.

Nach Art. 5 Abs. 1 des zwischen Deutschland und China abgeschlossenen DBA (DBA China) ist eine Betriebsstätte definiert als feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Die in Art. 5 Abs. 2 DBA China aufgezählten Betriebsstätten begründenden Konstellationen umfassen nur zum Teil diejenigen Einrichtungen und Begriffsdefinitionen wie sie das innerchinesische Steuerrecht vorsieht. Demnach gelten als Betriebsstätte der Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung, eine Geschäftsstelle, eine Fabrikationsstätte, Werkstätten und ein Bergwerk, Öl- oder Gasvorkommen, Steinbruch oder andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen.

Zudem wird das innerchinesische Recht in Art. 5 Abs. 3 und 4 DBA China wie folgt eingeschränkt. Eine Bauausführung und Montage oder eine damit zusammenhängende Aufsichtstätigkeit gilt nur dann als Betriebsstätte, wenn die Dauer der Bauausführung, Montage oder Aufsichtstätigkeit sechs Monate überschreitet.

Betriebsstätten begründend ist auch das Erbringen von Dienstleistungen, einschließlich Beratungsleistungen durch Angestellte eines Unternehmens oder anderen Personals in China, wenn die Tätigkeiten für das gleiche Projekt oder für ein damit zusammenhängendes Projekt länger als insgesamt sechs Monate innerhalb eines beliebigen Zwölfmonatszeitraums andauern (Art. 5 Abs. 3 DBA China).

Nach Art. 5 Abs. 4 DBA China gelten folgende Konstellationen nicht als Betriebsstätten:

- Einrichtungen nur für Zwecke der Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern und Produkten des Unternehmens
- Bestände von Gütern und Produkten des Unternehmens nur für Zwecke der Lagerung, Ausstellung, Auslieferung oder Weiterverarbeitung durch ein anderes Unternehmen
- Feste Geschäftseinrichtungen nur für Zwecke des Einkaufs von Gütern oder Materialien oder für die Beschaffung von Informationen
- Feste Geschäftseinrichtungen, die ausschließlich eine vorbereitende Tätigkeit oder eine Hilfstätigkeit für das Unternehmen erbringt
- Feste Geschäftseinrichtungen, die mehrere der zuvor genannten Aktivitäten erbringen, unter der Voraussetzung, dass die Gesamtaktivität insgesamt vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

B. Laufende Besteuerung der Betriebsstätte in China

Nach dem ab dem 1.1.2008 in Kraft getretenen Körperschaftsteuergesetz („Enterprise Income Tax“) gilt ein einheitlicher Regelsteuersatz von 25 % für in- und ausländisch beherrschte Kapitalgesellschaften. Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen – wie sie bisher auch für Betriebsstätten ausländischer Unternehmen möglich waren - wurden generell abgeschafft.

Deutsche Unternehmen mit einer Betriebsstätte in China sind nur mit dem in China erzielten Einkommen beschränkt steuerpflichtig. Das in China erzielte Einkommen umfasst das Einkommen aus Produktion und Geschäftstätigkeit bzw. Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Mieten und andere Einkünfte, die tatsächlich mit der Tätigkeit der Betriebsstätte in Zusammenhang stehen (Art. 6 Abs. 1 chinesische KStDV).

In der Praxis wenden die chinesischen Steuerbehörden zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage ausländischer Betriebsstätten indirekte Gewinnermittlungsmethoden an. Üblich sind die sog. „Cost-plus“-Methode (z.B. für Repräsentanzbüros) oder auch die „Deemed-Profit“-Methode (z.B. für Dienstleistungen). Es kommt den chinesischen Behörden nicht auf eine ordnungsgemäß geführte Buchhaltung an, da keine direkte Nettogewinnermittlung zugrunde gelegt wird.

C. Betriebsstättenergebnisermittlung in Deutschland

Für die in China besteuerten Betriebsstätteneinkünfte sieht das DBA China die Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt vor (Art. 24 Abs. 2 Buchstabe a DBA China). Für die Freistellung der Betriebsstätteneinkünfte in Deutschland muss jedoch eine Gewinnermittlung nach deutschen steuerlichen Grundsätzen erfolgen. In denjenigen Fällen, bei denen auf die Erstellung einer ordnungsgemäßen Buchführung bei der Ergebnisermittlung verzichtet wurde und lediglich auf Basis der „Cost-plus“-Methode oder der „Deemed-profit“-Methode besteuert wurde, kommt es zu gewissen Besteuerungsdiskrepanzen. Denn die jeweils ermittelten Einkünfte in China und die chinesischen Einkünfte für deutsche steuerliche Zwecke werden in der Regel nicht übereinstimmen. Zudem steht die Steuerfreistellung unter einem Aktivitäts- bzw. Produktivitätsvorbehalt (Abs. 6 Buchstabe b Protokoll zum DBA China). Danach sind Betriebsstättengewinne nur unter bestimmten Voraussetzungen von der Besteuerung in Deutschland befreit. Wird die Aktivitätsklausel nicht erfüllt, wird die chinesische Steuer auf die deutsche Steuer angerechnet.

D. Betriebsstättenbesteuerung ausländischer Repräsentanzbüros

Repräsentanzbüros ausländischer Unternehmen in China dürfen nach chinesischem Recht lediglich vorbereitende Tätigkeiten und Hilfstätigkeiten für das Stammhaus erbringen. In der Praxis halten sich manche Unternehmen nicht an diese Beschränkung des Geschäftsgegenstandes. Ein Verstoß gegen diese Beschränkung kann rechtlich Geldstrafen, die Nichterneuerung der Geschäftslizenz oder sogar den Entzug der Geschäftslizenz zur Folge haben. Repräsentanzbüros, die einer über diese Nebentätigkeiten hinausgehende aktive Geschäftstätigkeit nachgehen oder auch für Dritte tätig sind, gelten dann als in China steuerpflichtige Betriebsstätten und unterliegen der Körperschaftsteuer und je nach Tätigkeit auch der Geschäftssteuer.

Sofern die Tätigkeiten im erlaubten Rahmen des Geschäftsgegenstandes sind, unterliegt das Repräsentanzbüro weder der Körperschaft- noch der Geschäftssteuer. In einem Rundschreiben der chinesischen Steuerbehörden (Nr. 165 aus dem Jahr 1996) werden die steuerbaren und nicht steuerbaren Aktivitäten aufgelistet. In der Praxis wird die „Cost-plus“-Methode für die überwiegende Zahl der Repräsentanzbüros angewandt.

E. Betriebsstättenbesteuerung bei bestimmten Projekten in China

Voraussetzung für eine Besteuerung eines deutschen Unternehmens im Zuge seines in China ausgeführten Projektes ist das Vorliegen einer Betriebsstätte einerseits gemäß chinesischem Körperschaftsteuergesetz und andererseits bestätigt durch das DBA China. Daneben existieren zahlreiche Verwaltungsanweisungen der chinesischen Steuerbehörden, welche die Projektbesteuerung beeinflussen und daher zusätzlich zu beachten sind. Eine sorgfältige steuerrechtliche Planung im Vorfeld eines anstehenden Projektes in China, wie z.B. eines Dienstleistungsprojektes oder eines Bauprojektes, ist daher unumgänglich, da neben der chinesischen Körperschaftsteuer auch noch weitere Abgaben zu berücksichtigen sind (z.B. die Stempelsteuer, Geschäftssteuer, Lohnsteuer etc.).

F. Fazit

In der Vergangenheit war aufgrund der vielfältigen Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen die Besteuerung chinesischer Betriebsstätten deutscher Unternehmen oftmals kein Thema. Seit dem 1.1.2008 ist dies mit der Einführung des neuen chinesischen Körperschaftsteuerrechts und der grundlegenden Abschaffung solcher Privilegien anders. Vor diesem Hintergrund kann den Steuerpflichtigen nur geraten werden, eine genaue Analyse ihrer existierenden oder geplanten Investition in China durchzuführen, um steuerliche Überraschungen zu vermeiden bzw. um Entscheidungen auf gesicherter steuerlicher Basis zu treffen. Insbesondere die Analyse, ob eine Betriebsstätte, ein steuerpflichtiges Repräsentanzbüro oder ein entsprechendes Projekt vorliegt, steht dabei im Vordergrund. Nicht zu vergessen sind jedoch auch die Steuerfolgen in Deutschland.

Disclaimer

Die in dieser Zusammenfassung dargebotenen Informationen und Rechtsansichten dienen lediglich der allgemeinen Information. Die Anwendbarkeit und Wirkung der Gesetze kann unter Berücksichtigung des jeweils konkreten Sachverhaltes deutlich variieren. Dementsprechend ist für die Informationen, die in dieser Zusammenfassung zur Verfügung gestellt werden, zu berücksichtigen, dass die dargestellten Informationen eine professionelle Steuerberatung nicht ersetzen können und sollen.