

Steuerliche Risiken im Chinageschäft

**IHK Südlicher Oberrhein,
Freiburg**

15. Oktober 2015

Winfried Ruh

**Steuerberater
Fachberater für
Internationales Steuerrecht**

Günter Maier

**Steuerberater
Wirtschaftsprüfer**

Gliederung

- I. Verrechnungspreise
- II. Dienstleistungsbetriebsstätte
- III. Umsatzsteuer/Geschäftssteuer

I. Verrechnungspreise

Eckpunkte

- Unternehmenssteuerreform 2008: neue Grundsätze für die Verrechnung konzern-interner Lieferungen und Leistungen
- Unternehmen mit Langzeitverluste stehen im Fokus der Betriebsprüfungen
- grundsätzlich keine Anerkennung von Dauerverlusten
- chinesische Steuerbehörden nutzen nicht öffentlich zugängliche Informationen zur Bestimmung angemessener Preise/Gewinnmargen
- Einreichung eines Related Party
- Transactions Reports (RPT-Report) mit der Steuererklärung

I. Verrechnungspreise

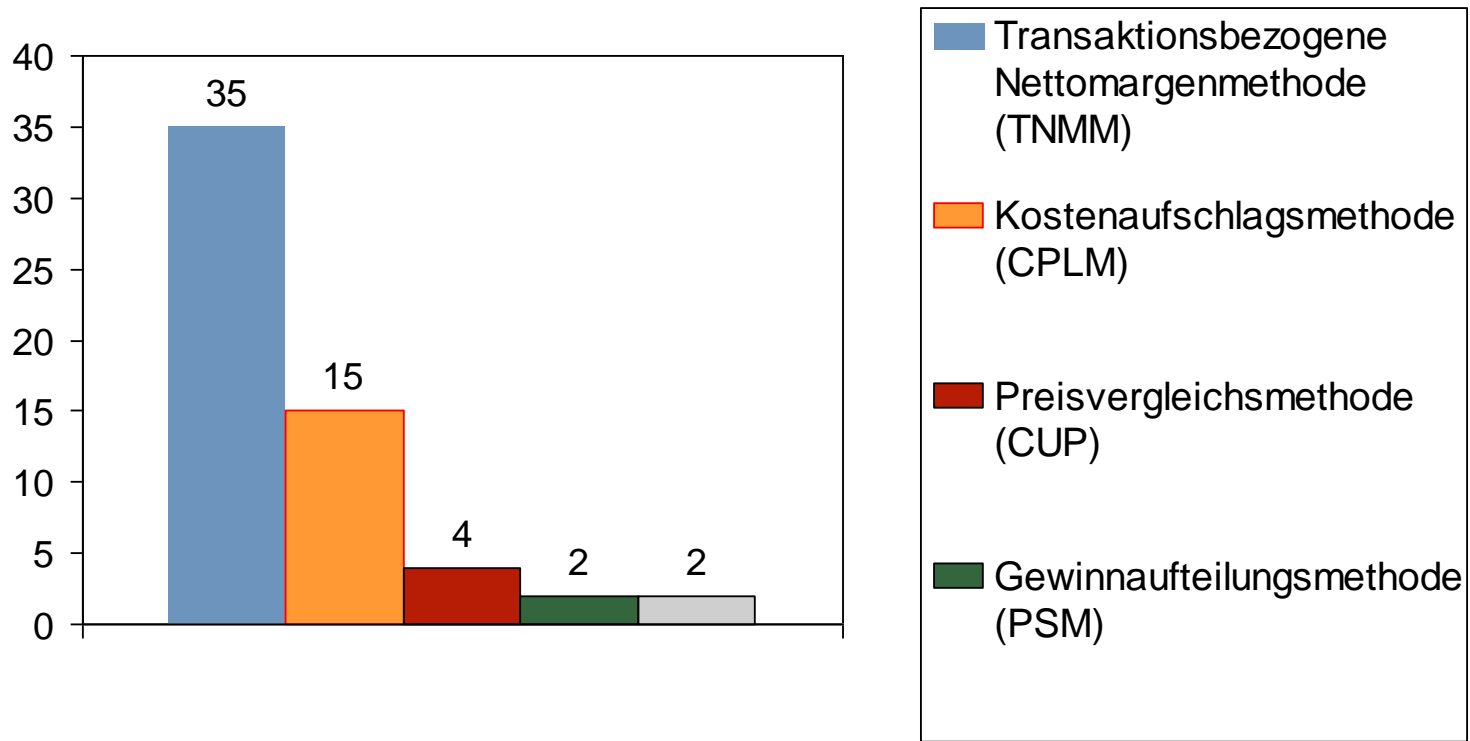
Eckpunkte

- seit der Reform 2008 umfassende Dokumentationspflichten in zwei Stufen
- Advance Pricing Agreement möglich
- Betriebsprüfungen:
 - Verschärfung der Prüfungspraxis
 - 2008: Verrechnungspreiskorrekturen in Höhe von ca. 2 Mrd. €
 - 2009: Ergebniskorrekturen führten zu zusätzlichen Steuereinnahmen von ca. 200-250 Mio. €
 - Zunahme um 70 % im Vergleich zum Vorjahr

I. Verrechnungspreise

China Advance Pricing Arrangement (APA) Annual Report 2009

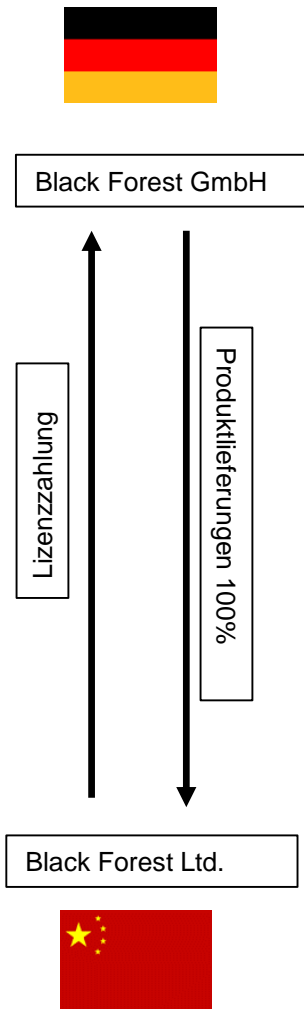
Im Rahmen der APAs angewandten Verrechnungspreismethoden *



* China APA Annual Report 2009, s. 21 (Zeitraum: 01.01.2005 - 31.12.2009)

I. Verrechnungspreise

Vertriebsfirmen – Marktstellung und Verrechnungspreisgestaltung



Sachverhalt:

Die konzernabhängige Black Forest Ltd., Peking vertreibt im eigenen Namen und auf eigene Rechnung die von der Black Forest GmbH (Muttergesellschaft) entwickelten und hergestellten Produkte in China.

In der VP-Dokumentation wird die Gesellschaft – zutreffend – als limited risk producer und distributor qualifiziert. Die Muttergesellschaft ist Weltmarktführer mit 40% Marktanteil, was ihr ungewöhnliche Gewinnmargen von bis zu 30% ermöglicht.

Vor diesem Hintergrund erhebt die GmbH eine Lizenz von 20%. Dennoch verbleibt der Ltd. eine Gewinnmarge von 15% – 20%.

Der beauftragte neue Berater stellt nachträglich fest, dass bei einem TNMM¹⁾ Test sich eine Bandbreite zwischen 3% und 9% ergibt.

Ungeachtet dessen geht die chin. Verwaltung davon aus, dass die Standortvorteile, wie:

- Premium market
- Local savings
- Lizenz außerhalb einer Bandbreite

dafür sprechen, dass die operative Gewinnmarge beizubehalten ist.

1) Transaktionsbezogene Nettomargenmethode

I. Verrechnungspreise

Vertriebsfirmen – Marktstellung und Verrechnungspreisgestaltung

- Die Frage der Berücksichtigung des Marktes ist derzeit umstritten.
- Bei der Angemessenheitsprüfung kann bei einem Routineunternehmen grundsätzlich die Marktstellung nicht berücksichtigt werden. Letztlich kann die Vertriebsgesellschaft das Agieren des Marktes weder kontrollieren, noch beherrschen. Es handelt sich auch nicht um einen Standortvorteil.
- Sondereinflüsse sind zu beachten (z.B. staatliche Zuschüsse). Hierbei ist zu prüfen, ob eine Austauschbarkeit des Lohnfertigers möglich ist → dann keiner lokaler Faktor.
- Für die Zuordnung / Aufteilung ist damit insbesondere die Marktmacht der Muttergesellschaft zu beachten.
- OECD-BEPS: Markt ist kein immaterielles Wirtschaftsgut der Vertriebsfirma, sondern ein Vergleichsfaktor.
- Praxis: BRIC – Staaten und Schwellenländer: Aufgriff durch dt. Verwaltung.
- Einzelfallentscheidung

II. Dienstleistungsbetriebsstätte

Dienstleistungsbetriebsstätte China

Eine Dienstleistungsbetriebsstätte wird nach Artikel 5 Abs. 3 lit. b) des (noch) aktuellen DBA China unter folgenden Voraussetzungen begründet:

- Erbringung von **Dienstleistungen**
- durch **Angestellte** oder **anderes Personal** (z.B. Subunternehmer) eines Unternehmens eines Vertragsstaats (hier: Deutschland)
- **im anderen Vertragsstaat** (hier: China)
- für das **gleiche** oder ein **damit zusammenhängendes Projekt**
- für einen **Zeitraum von insgesamt länger als sechs Monaten** innerhalb eines beliebigen Zwölf-Monats-Zeitraums.

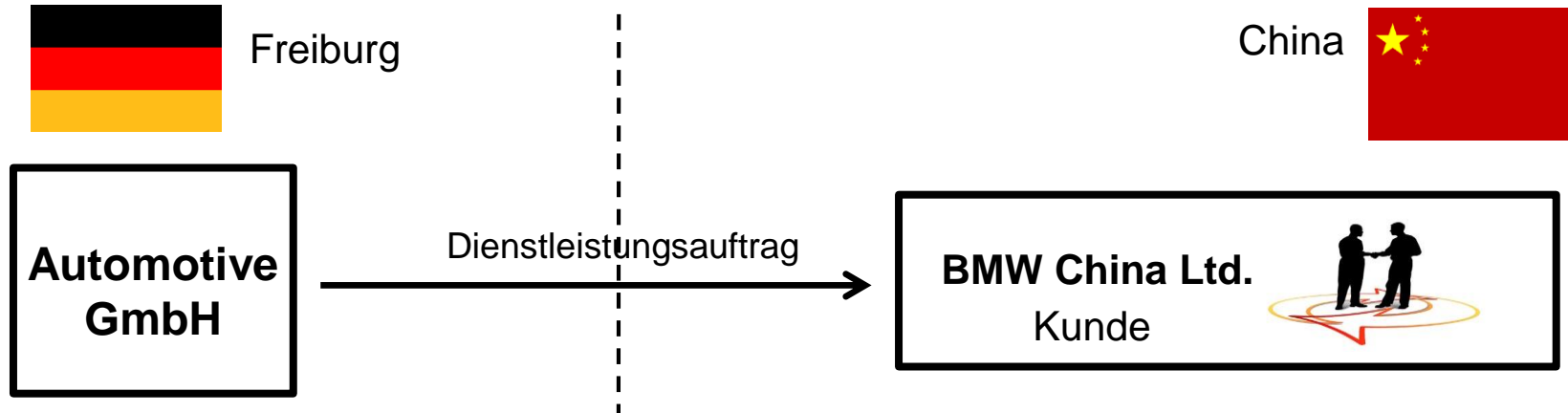


**Regelung nach dem neuen DBA China:
Zeitraum von mehr als 183 Tagen innerhalb eines
beliebigen 12-Monats-Zeitraums**



II. Dienstleistungsbetriebsstätte

Dienstleistungsbetriebsstätte China - Ausgangsfall

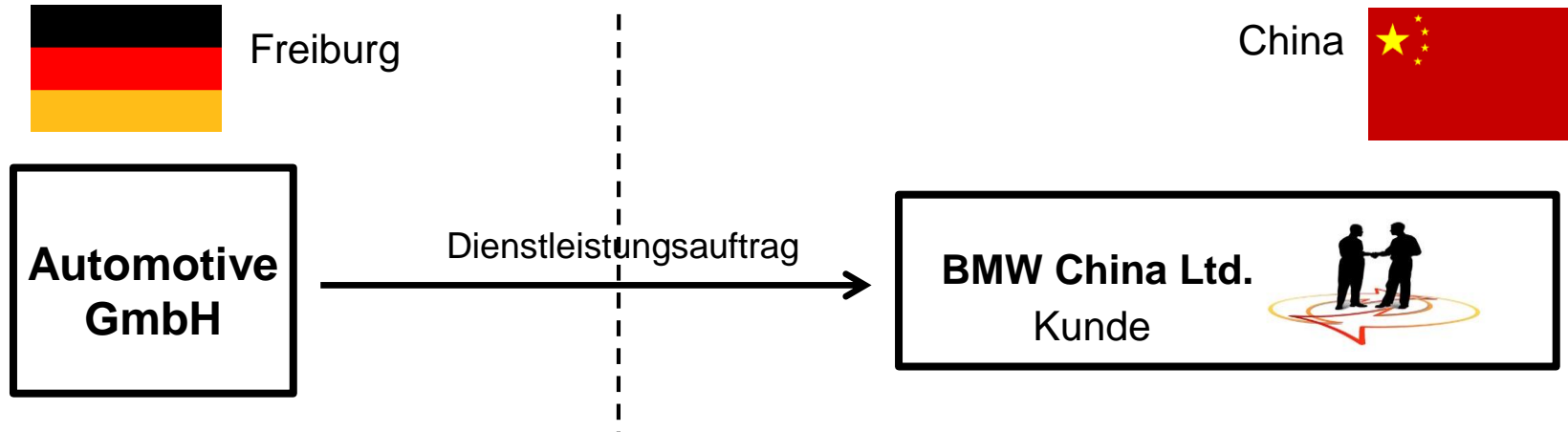


- Die Automotive GmbH ist in der Automobilindustrie ein weltweiter Anbieter von Steuerungs- und Automatisierungstechnik, zu deren Produktfolio neben der Lieferung von Bauteilen auch die Produktionsbegleitung zählt.
- Die BMW China Ltd. beauftragt die dt. Automotive GmbH mit der Produktionsbegleitung einer bereits gelieferten, robotergesteuerten Schweißanlage in der Produktionshalle bei BMW China Ltd.
- Für die Abwicklung dieses Dienstleistungsauftrags entsendet die Automotive GmbH Software-spezialisten nach China. Diese verbleiben vom 15.04.2015 bis 14.07.2015 für vier angefangene Monate in China (insgesamt 90 Tage).

Folge: Es liegt sowohl aus chinesischer, als auch deutscher Sicht **keine** DL-Betriebsstätte vor. Gleichwohl ist die Dienstleistung bei den chinesischen Finanzbehörden zu registrieren (**von beiden Unternehmen**).

II. Dienstleistungsbetriebsstätte

Dienstleistungsbetriebsstätte China - Abwandlung 1: unterschiedliche Zählweise

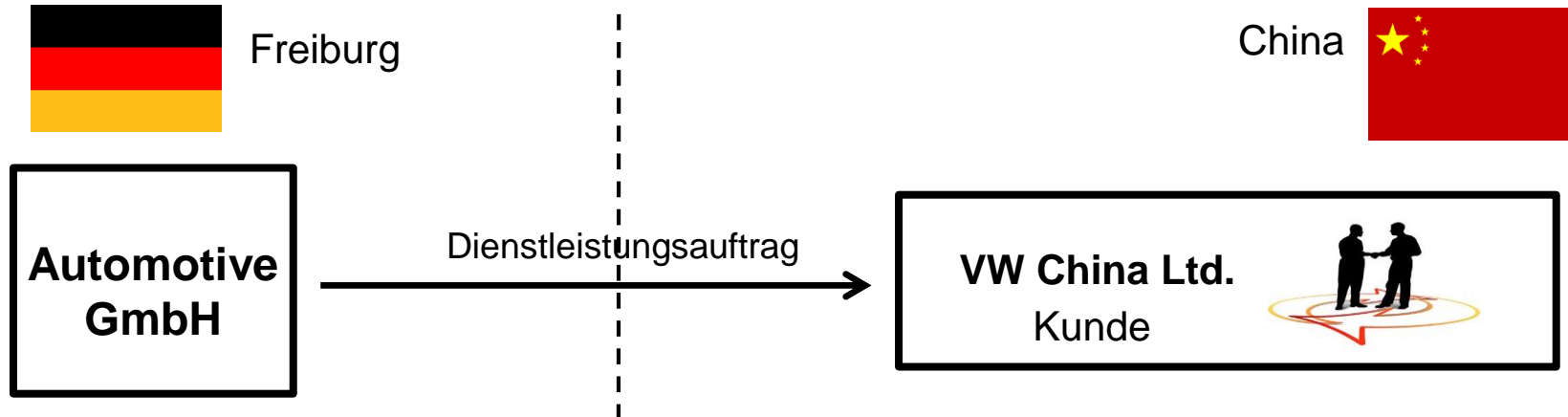


- Aufgrund unerwarteter auftretender Probleme muss die Automotive GmbH erneut Mitarbeiter zu BMW China Ltd. entsenden.
- Die Mitarbeiter sind in den Monaten Oktober, November und Dezember 2015 für jeweils 10 Tage vor Ort bei BMW China Ltd. (Insgesamt 30 Tage). Die Anwesenheit innerhalb eines 12-Monatszeitraums beträgt 7 (angefangene) Monate nach chinesischer Sichtweise und 120 Tage nach deutscher Sichtweise.

Folge: Aus chinesischer Sicht liegt – abweichend von der deutschen Sicht – eine DL-Betriebsstätte vor, mit der Folge einer drohenden Doppelbesteuerung

II. Dienstleistungsbetriebsstätte

Dienstleistungsbetriebsstätte China – Abwandlung 2: zusammenhängende Projekte



- Die VW China Ltd. beauftragt die Automotive GmbH – analog zum BMW-Auftrag – im Frühjahr 2016 mit der Produktionsbegleitung einer bereits gelieferten, robotergesteuerten Schweißanlage in der Produktionshalle bei VW China Ltd.
- Zur Abwicklung dieses Dienstleistungsauftrags entsendet die Automotive GmbH **andere** Mitarbeiter zu VW China Ltd., deren Aufenthalt vier angefangene Monate vom 1.1. bis 15.4.2016 beträgt (insgesamt 105 Tage).

Folge: Aus chinesischer Sicht werden beide Aufträge als „gleichartige Projekte“ eingestuft und als zusammenhängend im Sinne der DBA-Regelung angesehen, mit der Folge, dass beide Aufträge zusammen die 6-Monatsfrist überschreiten und zur Begründung einer DL-Betriebsstätte führen. Aus deutscher Sicht wird aber wohl mangels wirtschaftlichem Zusammenhang aufgrund unterschiedlicher Kunden / eingesetzter Mitarbeiter keine DL-Betriebsstätte akzeptiert mit der Folge einer drohenden Doppelbesteuerung.



II. Dienstleistungsbetriebsstätte

Dienstleistungsbetriebsstätte China – Besteuerung in China

- Der im Regelfall auf Basis der „deemed profit“-Methode (branchenabhängig) auf 15 - 50 % des Umsatzes geschätzte Betriebsstättengewinn unterliegt in China der „Corporate Income Tax“ mit **25 %**
- Freistellung in D jedoch nur in Höhe des **tatsächlichen** (niedrigeren) DL-BSt-Gewinns.
- Keine Anwendung der 183-Tage-Regelung für die Gehälter der Dienstleistenden mit der Folge der Besteuerung des auf die Tätigkeit in China entfallenden Gehaltsanteils.
- Deutschland wird im Regelfall die oftmals **abkommenswidrige** Vorgehensweise der chinesischen Finanzbehörden nicht akzeptieren.
- **Keine (oder allenfalls geringe)** Anrechnung der chinesischen Körperschaftsteuer, sondern lediglich im Billigkeitsweg Abzug von der deutschen Bemessungsgrundlage möglich.
- **Beseitigung** der Doppelbesteuerung nur über ein zeit- und kostenintensives **Verständigungsverfahren**.



Fazit: Hohes Doppelbesteuerungsrisiko bei Dienstleistungsbetriebsstätten in China.

II. Dienstleistungsbetriebsstätte

Dienstleistungsbetriebsstätte China – „chinesische“ Ermittlung 6-Monatsfrist (1/3)

- Die Regelungen zur Bestimmung der maßgeblichen 6-Monatsfrist wurden 2010 in der sog. („Circular 75“) konkretisiert. Dabei legt die chinesische Finanzverwaltung den Betriebsstättenbegriff abkommensrechtlich sehr weit aus:
 - Angefangene Monate einer Tätigkeit in China zählen als **voller** Monat.
 - Unterbrechungen bis zu **30 Tagen** sind nicht zu berücksichtigen.

➔ **Folge:** Taggenaue Berechnung der Tätigkeitsdauer in Deutschland führt u. U. zu keiner Betriebsstätte, während China vom Vorliegen einer Betriebsstätte ausgeht!

- Der Zeitraum beginnt mit der **Einreise** des ersten Mitarbeiters und endet mit dem Abschluss des Projektes und der **Ausreise** aller Entsandten.
- Als Personal gelten sowohl die Mitarbeiter des eigenen Unternehmens, als auch alle anderen Arbeitnehmer, die **faktisch im Auftrag des ausländischen Unternehmens** in China tätig sind (z. B.: Subunternehmer, Leih- oder Zeitarbeiter).



II. Dienstleistungsbetriebsstätte

Dienstleistungsbetriebsstätte China – „chinesische“ Ermittlung 6-Monatsfrist (2/3)

- Bei Entsendung mehrerer Mitarbeiter für das **gleiche Projekt** werden die aufeinanderfolgenden Tage zusammengezählt, überschneidende Tage nicht.

Beispiel:

Ein Unternehmer entsendet im Rahmen eines Projektes 20 Angestellte. Wenn sich diese gleichzeitig fünf Tage in China aufhalten, werden für die Berechnung der 6-Monatsfrist fünf Tage gezählt. Geschieht die Entsendung nacheinander so werden 100 Tage gezählt.

- Bei zeitgleicher Entsendungen für **zusammenhängende Projekte** werden die Aufenthaltstage zusammengezählt.

Beispiel:

Ein Unternehmer entsendet 20 Mitarbeiter zur gleichen Zeit für fünf Tage zu fünf zusammenhängenden Projekten. Zur Bestimmung der 6-Monatsfrist werden 100 Tage gezählt.

II. Dienstleistungsbetriebsstätte

Dienstleistungsbetriebsstätte China – „chinesische“ Ermittlung 6-Monatsfrist (3/3)

- Projekte, die länger als ein Jahr dauern, werden für die gesamte Zeit als Betriebsstätte angesehen, auch wenn in den Folgejahren die sechsmonatige Grenze nicht überschritten wird.

Beispiel:

Ein Unternehmer entsendet im Rahmen eines fünfjährigen Projektes 20 Mitarbeiter. Im ersten Jahr halten sich die Mitarbeiter insgesamt acht Monate in China auf, in den restlichen vier Jahren nur jeweils drei Monate. Während der gesamten fünf Jahre besteht eine Betriebsstätte!

- Bereits bei sehr kurzen Aufenthalten kann es durch die Nichtberücksichtigung von Unterbrechungen bis zu 30 Tagen zur Begründung einer Betriebsstätte kommen.

Beispiel:

Ein Unternehmer entsendet im Rahmen eines Projektes einen Mitarbeiter über einen Zeitraum von mind. sieben Monaten für jeweils einen Tag nach China. Nach chinesischer Sicht ist damit eine Betriebsstätte begründet!

III. Umsatz-/Geschäftssteuer

Umsatzsteuer:

- Die „klassische“ Umsatzsteuer beträgt **17 %** für Waren und Werkleistungen, die von den anderen Steuersätze oder Steuerbefreiungen ausgenommen werden.
- Ermäßigter Steuersatz von **6 - 13 %** für bestimmte Güter (z.B. Getreide/Energie).
- Steuerbefreiungen (z.B. für Instrumente/Ausrüstungen für Forschungszwecke).
- **Vorsteuerabzug** bei ordnungsgemäßer(n) Buchhaltung/Belegen.
- **Kein Vorsteuerabzug** bei:
 - Kauf Anlagevermögen
 - Kauf von Gütern/Dienstleistungen, die für nicht steuerbare oder steuerfreie Lieferungen/(z.B. der Geschäftsteuer unterliegende) Dienstleistungen erfolgen
- **Wareneinfuhr** unterliegt der Einfuhrumsatzsteuer (BMG: Zollwert zzgl. Zoll und Verbrauchersteuern).
- Bei monatlicher **Abgabepflicht** Einreichung Voranmeldung bis 15. des Folgemonats.


III. Umsatz-/Geschäftssteuer

Geschäftssteuer:

- Die Geschäftssteuer (**Business Tax „BT“**) beträgt je nach Geschäftszweck und Dienstleistung regelmäßig zwischen **3 %** und **5 %**.
- Der BT unterliegen neben **Dienstleistungen** (insbesondere Beratungsdienstleistungen) auch die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter oder Immobilien.
- Befreiung für Dienstleistungen im sozialen Bereich (Krankenhäuser/Krankenpflege), im Ausbildungsbereich und zwischen Finanzinstitutionen.
- **Abgrenzungsprobleme** bei gemischten Aktivitäten: Aktivitäten werden insgesamt als umsatzsteuerpflichtige Lieferungen und Dienstleistungen angesehen, wenn diese mehr als 50 % der gesamten jährlichen Umsatzerlösen in Produktion/Handel ausmachen.
- **Kein Vorsteuerabzug** für die Geschäftssteuer beim Dienstleistungsempfänger.
- Einbehaltung und Abführung der BT durch Leistungsempfänger bei Dienstleistungen von Gebietsfremden ohne Betriebsstätte in China.
- Bei monatlicher **Abgabepflicht** Einreichung Voranmeldung bis 15. des Folgemonats.

III. Umsatz-/Geschäftssteuer

Geplante Reform der Umsatz- und Geschäftssteuer:

- Ziel des zum 01.01. 2012 (in Shanghai und 9 weiteren Städte) gestarteten **Pilotprojekts**: Erhöhung Wettbewerbsfähigkeit und Einbeziehung bestimmter Dienstleistungen in die Umsatzsteuer (statt BT).
- Ausweitung ab **01.08.2013 landesweit** auf Dienstleistungen im Bereich Transport und moderne Dienstleistungen, Logistik und Transport, IT-Service, usw.
 - darunter technische Beratungen, Logistik, IT-Service usw.
- Business Tax soll 2015 **vollumfänglich** durch Value Added Tax ersetzt werden 
- Gewährung des **Vorsteuerabzuges**
- Mehrwertsteuer ist aus dem Gesamtertrag in der Rechnung herauszurechnen (anders als im Reverse-Charge-Verfahren).
- Steuersätze in Abhängigkeit der DL zwischen **6-17%** (für Kleinunternehmen 3%):
 - Leasing beweglicher Güter: **17%**
 - Zertifizierungs- und Beratungsdienstleistungen: **6%**
- Voraussetzung für die Teilnahme am VAT-Programm: „**General Tax Payer**“-Registrierung

Günter Maier

- Steuerberater, Wirtschaftsprüfer
- Geschäftsführer der bws Graf Kanitz GmbH (Mitglied der Geneva Group International (GGI))

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

bws Graf Kanitz GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Konrad-Goldmann Straße 8
D-79100 Feiburg
Telefon +49 761 38 36 0
Telefax +49 761 38 36 138
guenter.maier@bwsgk.de
www.bwsgk.de

Winfried Ruh

- Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht
- Geschäftsführer der bws Graf Kanitz GmbH (Mitglied der Geneva Group International (GGI))
- Autor verschiedener Veröffentlichungen im Bereich des Internationalen Steuerrechts
- Seit 2011 Mitglied des Fachausschusses „Fachberater für Internationales Steuerrecht“ bei der Steuerberaterkammer Südbaden

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

bws Graf Kanitz GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Konrad-Goldmann Straße 8
D-79100 Feiburg
Telefon +49 761 38 36 0
Telefax +49 761 38 36 138
winfried.ruh@bwsgk.de
www.bwsgk.de

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Für weitere Fragen und maßgeschneiderte
Lösungen stehen
wir Ihnen gerne zur Verfügung:

bws // graf kanitz

beraten . prüfen . steuern

bws Graf Kanitz GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Steuerberatungsgesellschaft

Konrad-Goldmann Straße 8

D-79100 Feiburg

Telefon +49 761 38 36 0

Telefax +49 761 38 36 138

freiburg@bwsgk.de

www.bwsgk.de

