

# Konsolidierung des chinesischen Körperschaftsteuerrechts

Bernd-Uwe Stucken<sup>1</sup>

Mit Erlass des neuen Unternehmensteuergesetzes<sup>2</sup> konsolidiert China zum 1. Januar 2008 sein Körperschaftsteuerrecht, das bislang aufgespalten war in das Gesetz zur Unternehmenseinkommensteuer ausländischer und ausländisch investierter Unternehmen vom 9. April 1991<sup>3</sup> und die vom Staatsrat erlassenen Vorläufigen Regeln für die Unternehmenseinkommensteuer<sup>4</sup>, die nur für chinesische Unternehmen ohne ausländische Kapitalbeteiligung gelten.

Der üblichen chinesischen Steuerrechtssetzung folgend enthält auch das Unternehmensteuergesetz nur die Grundzüge des neuen Steuerrechts; die Detaillierung zahlreicher, zum Teil durchaus auch unklarer Bestimmungen bleibt Durchführungsbestimmungen und weiteren Steuererlassen vorbehalten. Diese sind angekündigt, aber bislang noch nicht veröffentlicht worden.<sup>5</sup> Der vorliegende Beitrag kann daher nur die neuen Grundlinien aufzeigen; für eine substantielle steuerliche Gestaltungsberatung ist es noch zu früh. Im Folgenden sollen gleichwohl erste Hinweise gegeben werden, die sich aus den Neuerungen ergeben. Regelungen, die keine oder keine substantiellen Änderungen erfahren haben, wie etwa die auf fünf Jahre begrenzte Möglichkeit Verluste vorzutragen,<sup>6</sup> können hier vernachlässigt werden und bleiben einer Gesamtschau des neuen Unternehmensteuerrechts vorbehalten.

## 1. Körperschaftsteuergesetz

In der Vergangenheit wurde häufig gerätselt, ob das Unternehmensteuerrecht in dem Sinne gilt, dass es auf alle Unternehmen Anwendung findet, unabhängig davon, ob es sich um Kapital- oder Personengesellschaften handelt. Diese Ungewissheit war freilich eher von akademischer Bedeutung, da es bislang kaum Personengesellschaften gab.<sup>7</sup> Insbesondere mit dem Inkrafttreten des neuen Partnerschaftsunternehmensgesetzes<sup>8</sup> zum 1. Juni 2007 zeichnet sich aber ab, dass die Personengesellschaft auch in China Einzug halten wird, so dass deren steuerliche Behandlung zu klären ist. Das ist nunmehr insoweit geschehen, als eindeutig geregelt ist, dass das Unternehmensteuergesetz nicht für Partnerschaftsunternehmen gilt.<sup>9</sup> Auch wenn klare Regeln für die steuerliche Behandlung von Partnerschaftsunternehmen noch ausstehen, darf man annehmen, dass Personengesellschaften auch in China für steuerliche Zwecke transparent sind, d. h. dass die Gewinne nicht auf Ebene des Unternehmens, sondern der Gesellschafter besteuert werden.<sup>10</sup> Im Ergebnis stellt damit das Unternehmensteuergesetz ein klassisches Körperschaftsteuergesetz dar.

## 2. Ansässigkeit

Strukturell entspricht das neue Unternehmensteuergesetz durchaus modernen Anforderungen. Es sieht eine unbeschränkte Steuerpflicht für in China „ansässige Unternehmen“ vor, die mit ihrem Welteinkommen veranlagt werden, während nicht ansässige Unternehmen nur einer Quellensteuer

<sup>1</sup> Dr. Bernd-Uwe Stucken leitet das Shanghaier Büro der internationalen Rechtsanwaltssozietät Salans.

<sup>2</sup> Unternehmenseinkommensteuergesetz der Volksrepublik China ( 中华人民共和国企业所得税法 ) v. 16.03.2007; dt.-chin. Fassung in diesem Heft.

<sup>3</sup> Gesetz der Volksrepublik China zur Unternehmenseinkommensteuer ausländisch investierter und ausländischer Unternehmen ( 中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法 ) v. 09.04.1991, Sammlung neuer Gesetze und Rechtsbestimmungen der Volksrepublik China ( 中华人民共和国新法规汇编 ) 1991, Nr. 2, S. 66 ff.

<sup>4</sup> Vorläufige Verordnung der Volksrepublik China zur Unternehmenseinkommensteuer ( 中华人民共和国企业所得税暂行条例 ) v. 13.12.1993, Amtsblatt des Staatsrates ( 国务院公报 ) 1993, Nr. 29, S. 1393 ff.; deutsche Übersetzung in: Frank Münzel (Hrsg.), Chinas Recht 13.12.1993/3.

<sup>5</sup> Zum Zeitpunkt des Abschlusses dieses Beitrages (am 2. September 2007) waren die Durchführungsbestimmungen noch nicht erlassen.

<sup>6</sup> § 19 Unternehmensteuergesetz.

<sup>7</sup> Siehe z. B. Michael Pfaar/Markus Salzmann, Besteuerung ausländischer Unternehmen in China, München 2005, Rdz. C 2.

<sup>8</sup> Dt.-chin. in ZChinR 2006, S. 407 ff.

<sup>9</sup> § 1 Abs. 2 Unternehmensteuergesetz.

<sup>10</sup> Einen ersten Hinweis gab es für ausländische Investoren bereits in dem Zirkular Guo Shui Fa [2003] No. 61 (Mitteilung des Staatlichen Steuerhauptamtes zu Fragen der Steuererhebung bei der Zahlung der Unternehmenseinkommensteuer durch ausländisch investierte Venture Capital Gesellschaften, 国家税务总局关于外商投资创业投资公司缴纳企业所得税有关税收问题的通知), nach dem bei Venture Capital Fonds, die in China nicht in der Form einer Kapitalgesellschaft errichtet wurden, jeder Gesellschafter einzeln zur Einkommensteuer veranlagt werden kann. Die praktische Relevanz dieser Bestimmung ist bislang gering geblieben, da derartige Fonds kaum gegründet wurden.

auf verschiedene passive Einkünfte unterliegen, sofern sie nicht in China eine Betriebsstätte begründen.<sup>11</sup> Zu den „ansässigen Unternehmen“ zählen alle in China gegründeten Unternehmen, ebenso aber auch Unternehmen, die nach einem ausländischen Recht gegründet wurden, deren Leitungsorgane sich tatsächlich aber auf dem Gebiet der chinesischen Steuerhoheit befinden.<sup>12</sup> Eine derartige Bestimmung ist im internationalen Steuerrecht nicht unüblich. Sie kann sich freilich für ausländische China-Investoren zu einer Zeitbombe entwickeln, wenn beispielsweise Holdinggesellschaften genutzt werden, um Gewinne in Niedrigsteuergebiete zu verlagern, etwa durch die Berechnung von Lizenzgebühren, Finanzierungszinsen oder Dienstleistungsentgelte von der Holdinggesellschaft an die chinesische Tochtergesellschaft. Solche Konstellationen können nun dazu führen, dass die verlagerten Gewinne künftig über die Ansässigkeitsregeln auch in China zu versteuern sind, wenn eine Holdinggesellschaft von China aus gemanagt wird.

### 3. Körperschaftsteuersatz und Steueranreize

Mit dem neuen Unternehmensteuergesetz führt China einen einheitlichen Körperschaftsteuersatz von 25% (flat rate) ein.<sup>13</sup> Dies ist eine gute Nachricht für alle chinesischen Unternehmen, die bislang höher veranlagt wurden.<sup>14</sup> Auch die wenigen ausländisch investierten Unternehmen, die bislang nicht zu vergünstigten Steuersätzen besteuert wurden,<sup>15</sup> das sind vor allem die jüngst entstandenen Vertriebsgesellschaften (die sogenannten Foreign Invested Commercial Enterprises), erfahren eine Reduzierung des Steuersatzes.

Gleichzeit entfallen aber alle Steuervergünstigungen, die das bisherige Steuerrecht für ausländisch investierte Unternehmen vorsah. Das gilt zunächst für die reduzierten Körperschaftsteuer-

sätze von 24% oder 15%, die an bestimmten Standorten für Produktionsunternehmen oder für spezielle Industrien und Aktivitäten gewährt werden<sup>16</sup>. Ebenso werden aber auch die sogenannten „tax holidays“ abgeschafft, nach denen die ersten beiden laut Bilanz gewinnbringenden Jahre<sup>17</sup> von Produktionsunternehmen vollständig und die drei anschließenden Jahre zur Hälfte von der Unternehmensteuer (zum jeweiligen anwendbaren Satz) befreit sind<sup>18</sup>. Außerdem wird die Möglichkeit abgeschafft, eine Steuererstattung von 40% (in Sonderfällen 100%) zu erhalten<sup>19</sup>, wenn Gewinne unmittelbar für eine Kapitalerhöhung genutzt werden oder in eine andere chinesische Tochtergesellschaft des ausländischen Investors investiert werden.

Die negativen Effekte der Steuerreform werden in einer Übergangsphase von fünf Jahren durch sogenannte „Grandfather Rules“<sup>20</sup> abgedeckt. Für Unternehmen, die vor Verkündung des Gesetzes genehmigt wurden<sup>21</sup> und die nach dem alten Recht mit ermäßigten Steuersätzen besteuert wurden, wird der Steuersatz schrittweise über fünf Jahre angepasst.<sup>22</sup> Unternehmen, die bislang den besonders günstigen Steuersatz von 15% nutzen konnten, werden so schrittweise auf den neuen Satz von 25% angehoben. Die „Grandfather Rule“ gilt auch für die „tax holidays“. Unternehmen, die vor Verkündung des Gesetzes genehmigt wurden, können „tax holidays“, die noch nicht verbraucht wurden, auch nach Inkrafttreten des neuen Unternehmensteuergesetzes noch nutzen.<sup>23</sup> Der Mechanismus wird aber in jedem Fall zum 1. Januar 2008 in Kraft gesetzt, unabhängig davon, ob zu diesem Zeitpunkt das Unternehmen zu versteuernde Gewinne generiert.

Im Gegenzug zum Wegfall der bestehenden Steueranreize werden neue eingeführt. Diese folgen ersichtlich einer neuen politischen Grundregel, nach der Steueranreize künftig weniger geographisch bestimmt, sondern industriespezifisch orientiert sein sollen. So ist für Hochtechnologie-

<sup>11</sup> § 3 Unternehmensteuergesetz. Eine genaue Definition der Betriebsstätte bleibt den Durchführungsbestimmungen vorbehalten. Es wird aber keine große Abweichung von den Durchführungsbestimmungen zum noch geltenden Unternehmensteuergesetz für ausländische und ausländisch investierte Unternehmen erwartet, die einen sehr weiten Betriebsstättenbegriff enthalten. Im Übrigen wird dieser Betriebsstättenbegriff im Rechtsverhältnis zu Deutschland von Art. 5 Abs. 2 des Deutsch-Chinesischen Doppelbesteuerungsabkommens eingeschränkt, der allerdings gleichfalls eine sehr weite Definition der Betriebsstätte enthält.

<sup>12</sup> § 2 S. 2 Unternehmensteuergesetz.

<sup>13</sup> § 4 Abs. 1 Unternehmensteuergesetz. Sehr kleine Unternehmen werden mit einem reduzierten Steuersatz von 20% besteuert. Es ist nicht zu erwarten, dass ausländisch investierte Unternehmen in den Genuss dieser Vergünstigung gelangen.

<sup>14</sup> § 3 Vorläufige Verordnung der VR China zur Unternehmenseinkommensteuer (Fn. 4).

<sup>15</sup> § 7 Gesetz der VR China zur Unternehmenseinkommensteuer ausländisch investierter und ausländischer Unternehmen (Fn. 3). Steuervergünstigungen waren laut dieser Norm grundsätzlich nur für Produktionsunternehmen bzw. für staatlich geförderte Projekte, besonders in der Infrastruktur, vorgesehen.

<sup>16</sup> § 7 Gesetz der VR China zur Unternehmenseinkommensteuer ausländisch investierter und ausländischer Unternehmen (Fn. 3). Eine gute Übersicht findet sich bei Pfaar/Salzmann (Fn. 7), Rdz. C 46 ff.

<sup>17</sup> Also nach Verbrauch möglicher Verlustvorträge.

<sup>18</sup> § 8 Abs. 1 Gesetz der VR China zur Unternehmenseinkommensteuer ausländisch investierter und ausländischer Unternehmen (Fn. 3). Das betrifft auch die Verlängerungsmöglichkeiten der „tax holidays“ für technologisch-fortschrittliche und exportorientierte Unternehmen.

<sup>19</sup> § 10 Gesetz der VR China zur Unternehmenseinkommensteuer ausländisch investierter und ausländischer Unternehmen (Fn. 3).

<sup>20</sup> § 57 Unternehmensteuergesetz.

<sup>21</sup> Gemeint ist bei der Stichtagsbestimmung wohl die Genehmigung durch die zuständige Genehmigungsbehörde in der Kommandostruktur des MOFCOM. Es könnte aber auch sein, dass auf den Stichtag der Erteilung der Geschäftslizenz (Business License) abzustellen ist.

<sup>22</sup> § 57 Unternehmensteuergesetz.

<sup>23</sup> § 57 Unternehmensteuergesetz.

unternehmen, „deren schwerpunktmäßige Unterstützung der Staat benötigt“, ein reduzierter Steuersatz von 15% vorgesehen.<sup>24</sup> Diesen Vorteil können qualifizierte Unternehmen künftig an allen Standorten in China erlangen. Völlig offen ist freilich noch, welche Unternehmen sich für den neuen reduzierten Steuersatz qualifizieren können, welche konkreten Voraussetzungen zu erfüllen sind und welche Verwaltungsverfahren angewendet werden.<sup>25</sup>

Einen erhöhten Aufwandsabzug (sog. „super deduction“) gewährt § 30 Unternehmensteuergesetz. Danach können Ausgaben für Forschung und Entwicklung neuer Techniken, Produkte und Technologien sowie die Löhne für Versehrte und Behinderte quasi doppelt vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen werden. Die Mechanik ist ungewöhnlich, erlaubt aber im Ergebnis, diese Ausgaben bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens doppelt abzuziehen und war für F&E-Aufwand schon vor der Steuerreform eingeführt worden.<sup>26</sup> Venture Capital-Investoren können unter gewissen noch näher zu spezifizierenden Voraussetzungen sogar einen Teil ihrer Investitionen vom steuerpflichtigen Einkommen abziehen.<sup>27</sup> Ein ähnlicher Mechanismus ist für Investitionen in Anlagen möglich, die dem Umweltschutz dienen oder zu Einsparungen bei Energie und Wasser führen.<sup>28</sup> In besonderen Fällen ist eine beschleunigte Abschreibung möglich. Bei bestimmten Einkünften kann schließlich auf die Einkommensteuer vollständig verzichtet werden. Das gilt insbesondere im Bereich der politischen Zielvorgaben des Umweltschutzes, des schonenden Ressourcenumganges und des Technologietransfers.<sup>29</sup>

Die gesetzlichen Bestimmungen enthalten erst im Ansatz die neue staatliche Politik der Steuervergünstigungen. Details sind den noch zu erlassenden Durchführungsbestimmungen vorbehalten. Zudem erlaubt eine großzügig gestaltete Ermächtigungsgrundlage<sup>30</sup> auch in Zukunft eine im Detail flexible Steuerpolitik.

#### 4. Quellensteuern

Die Quellensteuer auf Einkünfte aus chinesischer Quelle nicht ansässiger Unternehmen (siehe oben Abschnitt 2) beträgt im Grundsatz nach wie vor 20%.<sup>31</sup> Bislang wird die Quellensteuer nahezu durchgängig per Erlass des Staatsrates auf 10% reduziert.<sup>32</sup> Zudem sind bislang Gewinnausschüttungen (Dividenden) ausländisch investierter Unternehmen vollständig von der Quellensteuer freigestellt.<sup>33</sup> Ob diese Vergünstigungen in Zukunft gelten werden, ist noch ungewiss. § 26 Ziff. 3 Unternehmensteuergesetz lässt die Vermutung zu, dass die alte Politik der Steuerbefreiung der Dividenden fortgesetzt werden soll. Jedoch ist der Wortlaut derart verstiegen, dass bislang kein Experte eine definitive Deutung wagt. Jedenfalls enthält § 27 Ziff. 5 aber eine Ermächtigungsgrundlage, die eine Fortsetzung der bisherigen Vergünstigungen generell ermöglichen würde. Auch hier darf mit Spannung auf die Durchführungsbestimmungen gewartet werden.<sup>34</sup>

Sollte es zu Änderungen kommen, wird die internationale Steuerplanung an Bedeutung gewinnen. Das Deutsch-Chinesische Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) begrenzt schon heute die Quellensteuer auf Zinsen und Lizenzgebühren auf 10%<sup>35</sup> und für Leasingraten auf 7,5%<sup>36</sup>. Dividenden dürfen nach dem DBA mit einer Quellensteuer von

<sup>24</sup> § 28 Abs. 2 Unternehmensteuergesetz.

<sup>25</sup> Bislang konnte ein Antrag auf Einstufung als technologisch-fortschrittliches Unternehmen bei den lokalen Wissenschafts- und Technologiekommissionen gestellt werden. Angesichts einer teilweise sehr großzügigen lokalen Handhabung darf bezweifelt werden, dass diese Praxis zukünftig weiter gelten wird. Die Europäische Handelskammer in China hat in ihrem „Position Paper 2007“ der Arbeitsgruppe Finanzen und Steuern einen Mechanismus bestehend aus „Core Requirements“ und „Secondary Conditions“ vorgeschlagen, bei dem alle „Core Requirements“ erfüllt und mindestens zwei von sieben „Secondary Conditions“ vorliegen müssen, damit ein Unternehmen sich als Hochtechnologieunternehmen qualifizieren kann.

<sup>26</sup> Siehe Guoshuifa [1999] No. 173 (Mitteilung des Staatlichen Steuerhauptamts zu Fragen des Abzugs von Kosten für technische Entwicklungen vom steuerpflichtigen Einkommen ausländisch investierter Unternehmen, 国家税务总局关于外商投资企业技术开发费抵扣应纳税所得额有关问题的通知). Auch zu diesem Mechanismus hat die Arbeitsgruppe Finanzen und Steuern der Europäischen Handelskammer in China Stellung genommen. Angesichts einer sehr uneinheitlichen Praxis der Gewährung der „super deduction“ wird angeregt, bei der Frage, welche F&E-Aktivitäten sich als förderungswürdig qualifizieren, das 2002 OECD Frascati Manual als Referenz zu nehmen.

<sup>27</sup> § 31 Unternehmensteuergesetz.

<sup>28</sup> § 34 Unternehmensteuergesetz.

<sup>29</sup> § 27 Unternehmensteuergesetz.

<sup>30</sup> § 36 Unternehmensteuergesetz.

<sup>31</sup> § 4 Abs. 2 Unternehmensteuergesetz.

<sup>32</sup> Mitteilung des Staatsrats zu Fragen verminderter Einkommensteuer auf Einkünfte wie Zinsen von ausländischen Unternehmen aus Quellen innerhalb des [chinesischen] Gebiets ( 国务院关于外国企业来源于我国境内的利息等所得减征所得税问题的通知 ) v. 18.11.2000, <http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/n480949/n644766/1013490.html> (eingesehen am 02.09.2007).

<sup>33</sup> Mitteilung des Staatlichen Steuerhauptamts zum Verwaltungsverfahren bei der Verminderung oder Befreiung von der Einkommensteuer ausländischer Unternehmen ( 国家税务总局关于外国企业减征免征预提所得税管理程序的通知 ) v. 02.08.1993, <http://www.chinatax.gov.cn/view.jsp?code=200309241007055387> (eingesehen am 02.09.2007).

<sup>34</sup> Die Europäische Handelskammer in China hat im Rahmen ihrer Lobbying-Aktivitäten in dem „Position Paper 2007“ der Arbeitsgruppe Finanzen und Steuern bereits darauf hingewiesen, dass sich im Fall der Einführung einer Quellensteuer auf Dividenden ausländisch investierter Unternehmen die durchschnittliche Steuerlast auf 32,5% (25% Steuern auf den Unternehmensgewinn und 10% Quellensteuern auf transferierte Dividenden) erhöhen würde, womit sich international die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit Chinas dramatisch verschlechtern würde.

<sup>35</sup> Art. 11 und 12, mit der Möglichkeit einer fiktiven Anrechnung in Höhe von 15% nach Art. 24 Abs. 2 c) bb).

<sup>36</sup> Siehe Ziff. 5 des Protokolls zum Deutsch-Chinesischen DBA vom 14. Mai 1986 (BGBl. II S. 731).

10% belegt werden und Veräußerungsgewinne (Capital Gains) im Ergebnis mit 20%. Durch eine geschickte internationale Steuerplanung lassen sich diese Sätze weiter herabsetzen.<sup>37</sup> China hat im Vorfeld der Steuerreform durch eine Neugestaltung des Double Tax Arrangement (DTA) mit Hong Kong vom 21. August 2006<sup>38</sup> eine Reihe von Sonderbehandlungen vorgesehen. Die politische Absicht, Hong Kong als Standort für Zwischenholding zu stärken, ist unverkennbar, weshalb Singapur sofort begonnen hatte, eine Neufassung seines DBA mit China zu verhandeln. Dieses wird bei Inkrafttreten Vergünstigungen enthalten, die dem DTA vergleichbar sind oder in der Tendenz sogar weitergehen. Allerdings sind mögliche Konsequenzen der Ansässigkeitsregelungen (siehe oben Abschnitt 2) und neue Regeln gegen den Gestaltungsmissbrauch (siehe nachfolgend Abschnitt 5) zu beachten.

## 5. Grenzen der steuerlichen Gestaltung

Mit dem neuen Unternehmensteuergesetz setzt China im Einklang mit internationalen Standards rein steuerlich getriebenen Gestaltungen rechtliche Grenzen.

Eine Reihe von Bestimmungen befassen sich mit der Gestaltung der Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen.<sup>39</sup> Inhaltlich nicht neu<sup>40</sup> verdeutlichen sie aber einmal mehr, dass China es mit der Überprüfung der Verrechnungspreise ernst meint.

Neu eingeführt werden in China mit § 45 Unternehmensteuergesetz erstmalig sogenannte CFC-Regeln.<sup>41</sup> Wenn danach ein inländisches Unternehmen Anteile an einer ausländischen Tochtergesellschaft hält, die sich in einem Niedrigsteuergebiet befindet, und dieses Unternehmen Gewinne thesauriert, so wird dieser Gewinn zumindest anteilig dem inländischen Unternehmen zugerechnet.

Erstmals werden mit § 46 Unternehmensteuergesetz auch sogenannte „thin capitalization rules“ eingeführt.<sup>42</sup> Sinn derartiger Regelungen ist es zu vermeiden, dass verbundene Unternehmen mit

sehr geringem Eigenkapital ausgestattet und überwiegend fremd finanziert werden, mit der Folge, dass die Kreditzinsen das zu versteuernde Einkommen deutlich mindern. Welche genauen Grenzen China setzen will, ist noch unklar und bleibt den Durchführungsbestimmungen vorbehalten. Für ausländisch investierte Unternehmen wird sich die interessante Frage stellen, wie sich diese steuerlichen „thin capitalization rules“ mit den investitionsrechtlichen Bestimmungen vertragen, die je nach Investitionsvolumen ein bestimmtes Verhältnis zwischen registriertem Kapital und dem Gesamtinvestment vorschreiben. Im internationalen Verhältnis sind letztere sehr hoch und schreiben etwa bei kleinen Unternehmen im Ergebnis eine Eigenkapitalquote von 70% vor. Diese dürften von steuerlichen „thin capitalization rules“ kaum erreicht werden.

Schließlich bestimmt § 47 Unternehmensteuergesetz, dass die Steuerbehörden berechtigt sind, Anpassungen vorzunehmen, wenn Steuern durch Gestaltungen ohne vernünftigen wirtschaftlichen Grund reduziert werden.<sup>43</sup> Der Nachweis der wirtschaftlichen Begründung einer gewählten Struktur wird künftig im Zweifel dem Steuerpflichtigen obliegen.

## 6. Ausblick

Mit dem neuen Unternehmensteuergesetz hat China einen weiteren Schritt zu einem einheitlichen modernen Steuerrecht getan. Im Detail nähert es sich weiterhin internationalen Standards an. Bislang sind allerdings erst die Grundregeln gesetzt worden. Details, die auch wichtig für konkrete Gestaltungsmöglichkeiten sind, werden sich erst aus den angekündigten Durchführungsbestimmungen oder einzelnen Steuererlassen ergeben.

Die steuerrechtliche Gleichstellung von Chinesen und Ausländern geht einher mit dem Wegfall einer Reihe von Steuervergünstigungen, die speziell konzipiert waren, um Anreize für ausländische Investitionen in China zu gewähren. Erste interne Berechnungen großer Konzerne mit mehreren Beteiligungen in China zeigen daher, dass sich die durchschnittliche Steuerbelastung für ausländisch investierte Unternehmen erhöhen wird, insbesondere dann, wenn zusätzlich die Quellensteuer auf Dividenden eingeführt wird (siehe oben Abschnitt 4). China verliert damit einen Teil seiner steuerlichen Attraktivität für ausländische Investoren. Umgekehrt werden die Gewinne nach Steuern der meisten profitablen chinesischen Unternehmen steigen, da sich deren Steuerrate zumeist von 33% auf 25% reduziert. Außerdem können sie künftig in

<sup>37</sup> Käme man zum Beispiel auf die Idee, eine Struktur über Kuwait zu wählen, würden durch das DBA China - Kuwait die Quellensteuern auf Zinsen und Dividenden auf 5% begrenzt.

<sup>38</sup> Vereinbarung zwischen dem inneren [chinesischen] Gebiet und der Sonderverwaltungszone Hongkong zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung und zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung (内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排) v. 21.08.2006, [http://www.ird.gov.hk/chi/pdf/dta\\_china\\_new\\_arrangement.pdf](http://www.ird.gov.hk/chi/pdf/dta_china_new_arrangement.pdf) (eingesehen am 02.09.2007).

<sup>39</sup> §§ 42 ff. Unternehmensteuergesetz.

<sup>40</sup> Siehe eine Zusammenfassung der bislang gültigen Bestimmungen bei Pfaar/Salzmann (Fn. 7), Rdz. H 1 ff.

<sup>41</sup> Controlled Foreign Corporation.

<sup>42</sup> Vgl. im deutschen Recht etwa § 8a KStG zu den Grenzen der steuerlichen Wirksamkeit der Gesellschafterfremdfinanzierung.

<sup>43</sup> Vgl. § 42 AO zum Gestaltungsmissbrauch nach deutschem Recht.

den Genuss von Steueranreizen kommen, die bislang ausländischen Investoren vorbehalten waren.<sup>44</sup>

Im Übrigen mag die Steuerreform im Rahmen ihrer weiteren Umsetzung auch zu Überraschungen führen, mit denen derzeit noch wenige rechnen. So sind eine Reihe von Erlassen speziell für ausländisch investierte Unternehmen konzipiert worden. Nach einem Steuererlass von 1997<sup>45</sup> können beispielsweise ausländische Investoren unter gewissen Voraussetzungen konzernintern ihre Beteiligungen zu Buchwerten umhängen, ohne dass versteckte Reserven aufgedeckt und daraus resultierende Capital Gains versteuert werden müssen. Über die Zukunft dieses und anderer Erlasse schweigt sich das neue Unternehmensteuergesetz aus. Wer auf der sicheren Seite sein will, sollte soweit möglich noch in 2007 Restrukturierungen auf rechtlich gesicherter Grundlage vornehmen.

---

<sup>44</sup> Die wirklichen Auswirkungen auf die Wettbewerbslage dürften aber nur schwer feststellbar sein, da ausländisch investierte Unternehmen zwar umfangreiche Steueranreize genossen, andererseits in der Steuerpraxis die Steuerbehörden bislang aber eine fehlende Steuerehrlichkeit bei chinesischen Unternehmen eher zu tolerieren scheinen. Es bleibt abzuwarten, ob dieser doppelte Standard der Besteuerungspraxis sich fortsetzt oder nicht. Sollte es zu keinen Änderungen kommen, würde sich die Wettbewerbsfähigkeit chinesischer Unternehmen im Rahmen der Steuerreform noch deutlicher verbessern.

<sup>45</sup> Mitteilung des Staatlichen Steuerhauptamts zu Fragen der Behandlung der Einkommensteuer bei der Übertragung von Anteilsrechten ausländisch investierter und ausländischer Unternehmen (国家税务总局关于外商投资企业 and 外国企业转让股权所得税处理问题的通知) v. 17.04.1997, <http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/n480979/n554169/998611.html> (eingesehen am 02.09.2007).