

# **Internationales und ausländisches Wirtschafts- und Steuerrecht**

## **Vietnam Investitionsführer und Leitfaden für ausländische Lieferfirmen**

**2. Buch:**

**STEUERN und ZÖLLE**

Oliver Massmann  
Rechtsanwalt  
DUANE MORRIS  
Hanoi

6., überarbeitete Auflage  
Mai 2009

© Mr. Oliver Massmann

Alle Rechte vorbehalten. Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt, insbesondere der Nachdruck von Auszügen, die fotomechanische Wiedergabe und die Speicherung in elektronischen Medien. Auch die unlautere Vervielfältigung, Übersetzung, Mikroverfilmung, Verarbeitung oder Weitergabe in elektronischer Form ist untersagt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags und Autors unzulässig und strafbar.

Stand: Mai 2009

Für die Richtigkeit der Angaben in dem Buch wird seitens des Verlages und des Autors keine Gewähr übernommen.

© by Oliver Massmann 2009

# INHALTSVERZEICHNIS

KAPITEL 1: STEUERN.....	5
1.1 Neuerungen und Entwicklungen.....	5
1.2 Auswirkungen des Doppelbesteuerungs-abkommens .....	6
1.3 Besteuerung in Abhängigkeit der Investitions-form.....	7
1.3.1 Besteuerung nach dem Investitionsgesetz .....	7
1.3.2 Die Besteuerung von reinen Lieferfirmen unter Circular 134 (Foreign Contractor Tax).....	8
1.3.3 Steuerprüfung.....	10
1.4 Von BTA zu WTO.....	11
1.4.1 Inkrafttreten des BTA .....	11
1.4.2 Steuerspezifische Auswirkungen des BTA: bestehendes Steuerrecht im Vergleich mit den BTA-Bestimmungen .....	12
1.5 Körperschaftsteuer (Corporate Income Tax) .....	15
1.5.1 Besteuerungsgrundlagen .....	15
1.5.2 Kapitalertragsteuer .....	16
1.5.3 Grundsteuersatz.....	17
1.5.4 Steueranreize.....	17
1.5.5 Zusätzliche Einkommensteuer .....	17
1.5.6 Steuererklärung.....	18
1.5.7 Unternehmen mit alten Investitionslizenzen.....	18
1.5.8 Besondere Regelungen für Zweigstellen .....	18
1.5.9 Grundlegende Strategien der Steuerersparnis .....	19
1.6 Zinsen und Lizenzgebühren.....	25
1.7 Mehrwertsteuer (Value Added Tax).....	25
1.7.1 Steuersätze .....	26
1.7.2 Besteuerungsmethoden .....	27
1.7.3 Die Abführung der Steuer und die Steuererklärung .....	28
1.7.4 Fachkräfte von nicht in Vietnam residierenden Unternehmen .....	28
1.7.5 Rückerstattung und Absetzbarkeit der Mehrwertsteuer .....	28
1.7.6 Abschließende Anmerkungen.....	28
1.8 Besondere Verkaufsteuer (Special Sales Tax).....	29
1.9 Lizenzsteuer (Natural Resources Tax).....	30
1.10 Einkommensteuer (Personal Income Tax).....	31
1.10.1 Steuerpflichtige .....	31
1.10.2 Zu versteuerndes Einkommen.....	32
1.10.3 Steuerbefreite Einkünfte .....	32
1.10.4 Steuersätze .....	33
1.10.5 Besteuerung von Sachzuwendungen.....	34
1.11 Grund- und Haussteuer (Land and Housing Tax).....	34
1.12 Besteuerung von Repräsentanzen .....	35
1.13 Besteuerung von Zweigstellen.....	35
KAPITEL 2: Import- und Exportrecht.....	36
2.1 Import- und Exportbeziehungen .....	36
2.2 Außenhandel .....	36
2.3 Im- und Exportzölle .....	36

## INHALTSVERZEICHNIS

2.4	Im- und Exportgenehmigung (Import and Export License) .....	37
2.4.1	Export.....	37
2.4.2	Import.....	38

# KAPITEL 1: STEUERN

## 1.1 Neuerungen und Entwicklungen

Die vietnamesische Regierung hatte mit der Neuregelung des Körperschaftsteuergesetzes sowie der Einführung eines Mehrwertsteuersystems zum 1.1.1999 erste Schritte unternommen, das bisher recht unübersichtliche Steuersystem zu reformieren, transparenter zu gestalten und an die Standards der handeltreibenden Staatengemeinschaft heranzuführen.

Allerdings sind diese Reformbemühungen insbesondere mit Blick auf Auslandsinvestitionen zunächst eher kritisch zu beurteilen und haben Verwirrung und Unsicherheit ausländischer Investoren hinsichtlich der unklaren Ausführungsbestimmungen die vietnamesische Regierung bereits zu frühzeitigen Nachbesserungen genötigt. Grundsätzlich hat aber insbesondere die Einführung des Mehrwertsteuersystems im Vergleich zur vorherigen Rechtslage zu weit mehr Klarheit und Rechtssicherheit geführt.

Diese Bemühungen der Anpassung haben seit der letzten Auflage mit dem Beitritt zur Welthandelsorganisation WTO im Jahr 2005, nochmals eine weitere Qualität erhalten. Ehrgeizige Gesetzesinitiativen sind angestoßen worden, nicht zuletzt im Bereich der Steuergesetzgebung. Die beiden wichtigsten Neuerungen sind hier Die Neuregelung des Investitionsrechts mit den entsprechenden Auswirkungen auf die Unternehmensbesteuerung und die Reform des Einkommensteuerrechts.

Die wichtigsten vietnamesische Steuern hinsichtlich eines Investitionsvorhabens sind die:

- Körperschaftsteuer (Corporate Income Tax);
- Quellensteuer auf Zinsen und Lizenzgebühren;
- Mehrwertsteuer (Value Added Tax - MwSt.);
- Spezielle Verkaufssteuer (Special Sales Tax);
- Kapitalertragsteuer (Withholding Tax);
- Lizenzsteuer (Natural Resource Tax);
- Einkommensteuer (Personal Income Tax) und
- die Grund- und Haussteuer (Land and Housing Tax).

Sämtliche Steuern werden zentral vom vietnamesischen Finanzministerium (Ministry of Finance) erhoben.

## **1.2 Auswirkungen des Doppelbesteuerungsabkommens**

Das am 16. November 1995 zwischen Deutschland und Vietnam abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)<sup>1</sup> gilt ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen<sup>2</sup>. Insbesondere erfolgt keine Doppelbesteuerung im Hinblick auf die deutsche Körperschaftsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer, sowie auf die vietnamesische Körperschaftsteuer, Einkommensteuer. Das Doppelbesteuerungsabkommen gilt bislang nicht für die Mehrwert-, bzw. Umsatzsteuer.

Das Abkommen gilt für Personen, die in einem oder beiden der Vertragsstaaten ansässig sind. Die Anwendbarkeit des Abkommens hängt also nicht von der Staatsangehörigkeit ab. „Personen“ bedeutet in diesem Zusammenhang natürliche und juristische Personen.

Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen werden Unternehmen grundsätzlich im Land des Firmensitzes mit ihrem ganzen Welteinkommen besteuert. Wenn ein deutsches Unternehmen aber in Vietnam eine Betriebsstätte, das heißt eine feste Geschäftseinrichtung unterhält, durch die seine Tätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird (mit Ausnahmen) oder bestimmte, vom Doppelbesteuerungsabkommen definierte Einkünfte aus Vietnam erzielt, wird dieses Unternehmen in Vietnam besteuert. Dies jedoch nur in dem Umfang, in welchem das Unternehmen mittels seiner Betriebsstätte Gewinne erzielt hat.

Artikel 14 Absatz 1 bestimmt, dass *„Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezieht, können nur in diesem Land besteuert werden, es sei denn, dass der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung steht.“* Soweit Einkünfte einer solchen festen Einrichtung zugerechnet werden können, können sie vom anderen Staat besteuert werden.

Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person bezieht, können grundsätzlich nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt (Artikel 15 Absatz 1). Abweichend davon können *„Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Tätigkeit bezieht nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält und die Vergütungen nicht von einem Staat bezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig*

---

<sup>1</sup> Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Sozialistischen Republik Vietnam, unterzeichnet am 16.11.1995 und inkraft getreten am 12.11.1996, BGBl Teil 2 1996, S.49.

<sup>2</sup> Vgl. Art. 2 Abs. 1 DBA.

*ist, und die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.” (Artikel 15 Absatz 1)*

Sonderregeln gelten unter anderem für die Besatzung der internationalen Seeschiff- und Luftfahrt, Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen, Künstler und Sportler, Ruhegehälter, Vergütungen aus dem Öffentlichen Dienst sowie Lehrer, Studenten und andere Auszubildende.

### **1.3 Besteuerung in Abhängigkeit der Investitionsform**

Ausländischen Unternehmen stehen in Vietnam zwei unterschiedliche Möglichkeiten der wirtschaftlichen Betätigung zur Verfügung: die gesellschaftliche Direktinvestitionen oder Projekte auf vertraglicher Basis.

Der wesentliche Unterschied besteht darin, dass direkt investierte Projekte immer durch eine Betriebsstätte in Vietnam operieren, während Projekte auf rein vertraglicher Basis auch ausschließlich vom Ausland aus durchgeführt werden können, also ohne das Erfordernis einer dauernden Niederlassung in Vietnam. Neben rechtlichen Auswirkungen wird diese Unterscheidung hinsichtlich der Investitionsform auch im vietnamesischen Steuerrecht berücksichtigt.

Die wesentlichen steuerrechtlichen Gesetze für ausländische Investoren sind das LI (Law on Investment)<sup>3</sup> für Direktinvestitionen sowie Circular 134<sup>4</sup> für Vertragsprojekte.

#### **1.3.1 Besteuerung nach dem Investitionsgesetz**

Das wichtigste Gesetz zur Besteuerung von Unternehmen mit Auslandskapital in Vietnam ist das LI. Das LI und seine Ausführungsbestimmungen (v.a. Decree 108)<sup>5</sup> regeln allerdings primär die rechtlichen Rahmenbedingungen für die Durchführung von Direktinvestitionen; daneben beinhalten diese Gesetze eine Reihe von steuerrechtlichen Sonderregelungen mit Verweisen auf die jeweiligen Steuerfachgesetze. Das LI ist daher in steuerrechtlicher Hinsicht gewissermaßen ein Rahmengesetz (Hierzu Weiteres bei den Erläuterungen der einzelnen Steuergesetze).

---

<sup>3</sup> Law No. 59-2005-QH11 on Investment, erlassen am 29.11.2005.

<sup>4</sup> Circular No. 134-2008-TT-BTC on Foreign Contractor Tax, erlassen am 31.12.2008.

<sup>5</sup> Decree No. 108-2206-ND-CP, erlassen am 22.09.2006.

### **1.3.2 Die Besteuerung von reinen Lieferfirmen unter Circular 134 (Foreign Contractor Tax)**

Ausländische Investoren, die nicht unter den Rahmenbedingungen des Investitionsgesetzes in Vietnam tätig sind, sondern Projekte auf rein vertraglicher Basis durchführen, als „foreign contractors“ bezeichnet, unter Umständen auch ohne dauernde Niederlassung in Vietnam, werden nach den Vorschriften des Circular 134 besteuert. Vergleichbar mit dem LI ist auch das Circular 134 ein Rahmengesetz, welches die bestehenden Steuergesetze modifiziert.

Circular 134 erfasst alle vertraglichen Beziehungen zwischen einem ausländischen Unternehmen und einem vietnamesischen Unternehmen oder Verbraucher mit (Wohn-)Sitz in Vietnam. Dies schließt juristische Personen ein, die nach vietnamesischem Recht ordnungsgemäß errichtet worden sind, sodass auch Unternehmen mit ausländischem Kapitalanteil, Zweigstellen ausländischer Unternehmen, Büros ausländischer Organisationen und andere Arten von Organisationen und Individuen als vietnamesisches Unternehmen gelten.

Die Dienstleistung selbst kann in Vietnam, aber auch im Ausland erbracht werden. Maßgeblich ist, dass wirtschaftlicher Umsatz in Vietnam erzielt wird, unabhängig vom physischen Sitz des Handelnden.

„Ausländische Vertragspartner“ eines Projektes können die Durchführung des Projektes vom Ausland aus leiten. In bestimmten Bereichen, wie bei Bauprojekten oder Projekten zur Rohstoffförderung, können zudem für die Dauer des Projektes Büros zur Durchführung des Vorhabens in Vietnam eingerichtet werden.

Ausländische Unternehmen sowie Tochterunternehmen von vietnamesischen Unternehmen können im Namen der ausländischen Unternehmen Waren bzw. Dienstleistungen im Ausland einkaufen. Soweit die durch die ausländische Tochtergesellschaft im Ausland eingekauften Waren und Dienstleistungen in Vietnam verwandt werden, kann das ausländische Unternehmen die diesbezüglichen Kosten an die vietnamesischen Unternehmer oder die Verbraucher weitergeben. Das ausländische Unternehmen wird in diesem Zusammenhang aber als „ausländische Vertragspartei“ angesehen und unterliegt der Quellensteuer.

Circular 134 unterscheidet zwischen ausländischen Unternehmen, die das vietnamesische Buchführungssystem („Vietnamese Accounting System, VAS“) verwenden und solchen Unternehmen, die das VAS nicht benutzen. Dementsprechend regelt es unterschiedliche Besteuerungsmethoden. Da das VAS nicht internationalen Standards entspricht, werden wir nur auf die Besteuerung von Unternehmen eingehen, die das VAS nicht verwenden. Dies entspricht auch der weit überwiegenden Praxis ausländischer Unternehmen.

Der Regelungsgehalt von Circular 134 umfasst Regeln zu der Mehrwertsteuer und der Körperschaftsteuer. Andere vietnamesische Steuern bleiben unberührt und sind gemäß den allgemeinen Vorschriften zu entrichten.

Circular 134 und die Mehrwertsteuer

Ausländische Unternehmen und Subunternehmen, die Geschäfte tätigen sind unter dem Regime des Circular 134 mehrwertsteuerpflichtig. Die Mehrwertsteuer ist anhand folgender Formel zu berechnen:

$$\text{Mehrwertsteuer} = \text{Mehrwert} \times \text{Steuersatz}$$

- Dabei richtet sich der jeweilige Steuersatz nach dem allgemeinen Mehrwertsteuergesetz, liegt also zwischen 0%, 5%, 10% und 20%. Das Besondere an der Besteuerung unter Circular 134 ist die Bestimmung des geschaffenen Mehrwertes. Dieser wird nicht real ermittelt, sondern pauschal und in Abhängigkeit des Tätigkeitsfeldes festgelegt.

<b>No.</b>	<b>Business line</b>	<b>Value added rate as % of taxable turnover</b>
1.	Services, machinery and equipment leasing business and insurance	50
2.	(a) Construction and assembly and installation where the tender included supply of materials, machinery and equipment in the construction work	30
	(b) Construction and assembly and installation where the tender did not include supply of materials, machinery and equipment in the construction work	50
3.	Transportation and other business and production	30

Ausländische Investoren und Subunternehmen, die unter das Regime dem Circular 134 mehrwertsteuerpflichtig sind, können weitere, durch Dienstleistungs- und Warenkaufverträge mit vietnamesischen Vertragspartnern entstehende Mehrwertsteuer nicht als Abzugsposten geltend machen.

Circular 134 und die Körperschaftssteuer

Ausländische Unternehmen und Subunternehmen sind gemäß Circular 134 körperschaftssteuerpflichtig. Die Körperschaftssteuersätze liegen in Abhängigkeit vom jeweiligen Geschäftsfeld zwischen 1% und 10% des erzielten Umsatzes.

<b>No.</b>	<b>Business line</b>	<b>CIT rates as % of taxable turnover</b>
1.	Trading: distribution and supply of goods, raw materials, supplies, machinery and equipment	1

	associated with services in Vietnam	
2.	Services, lease of machinery and equipment, insurance	5
3.	Construction	2
4.	Other production or business activities and transportation (including sea and air transportation)	2
5.	Lease of aircraft, aircraft engines, aircraft spare parts and sea going vessels	2
6.	Reinsurance	2
7.	Assignments [transfer] of securities	0.1
8.	Loan interests	10
9.	Income from royalties	10

Dabei beinhaltet der erzielte Umsatz sämtliche Steuern und sonstigen Abgaben, die der vietnamesische Vertragspartner im Namen des ausländischen Unternehmers bezahlt hat. Der steuerbare Umsatz ist anhand der folgenden Formel zu ermitteln:

$$\text{steuerbarer Umsatz} = \frac{\text{Einkommen ohne Körperschaftssteuer}}{1 - (\text{Körperschaftssteuerrate als Prozentsatz des Umsatzes})}$$

Beispiel: Der Netto-Wert eines Dienstleistungsvertrages beträgt US\$ 250.000, die veranschlagte Körperschaftssteuer berechnet sich demnach wie folgt:

$$= \frac{250.000}{1 - 0.05} = \text{US\$ } 263,158$$

### Abführung der Unternehmersteuer

Das vietnamesische Unternehmen ist dafür verantwortlich, dass die abzuführende Steuer einbehalten wird bevor es seinen Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem ausländischen Unternehmen nachkommt.

Darüber hinaus muss das vietnamesische Unternehmen innerhalb von 10 Tagen nach Abschluss des Vertrages mit dem ausländischen Unternehmen diesen Vertrag bei der betreffenden Steuerbehörde registrieren lassen. Sowohl die abzuführende Mehrwertsteuer als auch die Körperschaftsteuer müssen innerhalb von fuenfzehn Tagen nach Zahlung des Vertragspreises an das ausländische Unternehmen an das Finanzamt abgeführt werden.

### **1.3.3 Steuerprüfung**

Unter den folgenden Voraussetzungen soll eine Steuerprüfung erfolgen:

- ein neu errichtetes Unternehmen in mehr als drei aufeinander folgenden Jahren Verluste verbucht;
- ein Unternehmen unrichtige oder unklare Steuererklärungen einreicht oder diese nicht alle Angaben enthalten, die zur Berechnung der Steuer erforderlich sind;
- ein Unternehmen es versäumt, die Steuererklärung (termingerecht) einzureichen; oder die finanzielle Situation des Unternehmens im Vergleich zum Vorjahr große Unterschiede aufweist.

## **1.4 Von BTA zu WTO**

Die Steuerentwicklung der letzten Jahre ist geprägt von zwei Hauptzielen: (1) Konsolidierung des bestehenden Steuersystems und (2) Anpassung des Steuersystems an internationale Standards. In diesem Rahmen wurden zum einen progressive Gesetzesänderungen in Bezug auf die Mehrwertsteuer, die Unternehmens- und die persönliche Einkommenssteuer vorgenommen. Zum anderen wurde in Erfüllung der “National Treatment” und “Most Favored Nation”-Verpflichtungen gegenüber ASEAN und der WTO die Prinzipien der Nichtdiskriminierung in nationale Gesetze umgewandelt. Diese Bemühungen kommen der Entwicklung des vietnamesischen Steuersystems als solchem zu Gute, haben jedoch nicht unbedingt direkte Steuervorteile für ausländische Investoren und Händler zur Folge.

### **1.4.1 Inkrafttreten des BTA**

Das BTA<sup>6</sup> wurde am 13. Juli 2000 zwischen den USA und Vietnam abgeschlossen, ist am 10. Dezember 2001 in Kraft getreten und stellt einen Meilenstein für die wirtschaftliche Entwicklung in Vietnam dar. Es ist umfassend und regelt u.a. die Bereiche Dienstleistungen, Warenhandel, Investitionen, Schutz geistigen Eigentums, Transparenz und gerichtliche Verfahrensrechte. Mit Ausnahme von Zolltarifen wurde das Steuerthema nicht explizit vom BTA angesprochen. Indirekte Auswirkungen auf die Besteuerung von ausländischen Unternehmen finden sich jedoch durch die Prinzipien des “National Treatment” und “Most Favored Nation” für US-Unternehmen.

Mit der Umsetzung des BTA wird sich die vietnamesische Marktstruktur grundlegend ändern und neue Tore öffnen für Auslandsinvestitionen.

---

<sup>6</sup> U.S. - Vietnam Bilateral Trade Agreement (BTA), inkraftgetreten am 10. Dezember, 2001.

### **1.4.2 Steuerspezifische Auswirkungen des BTA: bestehendes Steuerrecht im Vergleich mit den BTA-Bestimmungen**

Im Folgenden werden die steuerrelevanten BTA-Verpflichtungen seitens Vietnams erläutert und diese mit dem bestehenden vietnamesischen Steuerrecht verglichen.

#### **• Das MFN-Prinzip**

Gemäß Artikel 1.1 D des Kapitel 1 des BTA finden auf alle Importgüter aus den USA die Prinzipien des “National Treatment” und “Most Favored Nation”(MFN) in Bezug auf sämtliche Steuern und sonstige Binnentarife Anwendung.

Das MFN-Prinzip wurde folgendermaßen in nationales Recht umgesetzt: Gemäß Artikel 9 Dekret Nr. 94 wird die Importsteuer in drei Kategorien erhoben – (1) Grundsteuersatz, (2) bevorzugter Steuersatz und (3) besonders bevorzugter Steuersatz. Der bevorzugte Steuersatz findet Anwendung auf Importgüter von Ländern mit MFN-Status, für alle übrigen Länder gilt der Grundsteuersatz. Dieser wird dadurch berechnet, dass zusätzlich zum bevorzugten Steuersatz ein gewisser Prozentsatz hinzugerechnet wird. Dieser Prozentsatz beträgt normalerweise 50% und darf 70% nicht überschreiten. Unter besonderen Umständen können gemäß Artikel 9.2 Dekret Nr. 94 zusätzliche Importsteuern erhoben werden, wie z.B. in den Fällen von Dumpingpreisen, bei staatlich subventionierten Importgütern und bei solchen Importgütern, deren Ursprungsländer diskriminierende Maßnahmen gegenüber vietnamesischen Importgütern praktizieren.

Bereits vor Inkrafttreten des BTA wurde den USA der bevorzugte Steuersatz für Importgüter aus Ländern mit MFN-Status zugestanden.<sup>9</sup>

Die einzigen Länder, die einen niedrigeren Steuersatz genießen als die USA, sind die Mitgliedsstaaten der ASEAN. Diese Privilegierung steht auch im Einklang mit den WTO-Regelungen, da die Mitgliedsstaaten der ASEAN aufgrund eines Vertrages als Zollunion bzw. als freie Handelszone verbunden sind. Daneben bestehen für EU-Unternehmen besondere vergünstigte Importzölle, die andererseits nicht für MFN-Länder gelten.

#### **• Bewertungsmaßstäbe bei der Festsetzung von Zolltarifen**

Derzeit erfolgt die Festsetzung der Zolltarife bestimmter Importgüter noch unter staatlicher Aufsicht (z.B. staatliche Mindestpreise). Dabei gelten Maßstäbe, teils basierend auf dem Ursprungsland des Importproduktes, die z.T. von diskriminierendem Charakter sind und daher unvereinbar mit den BTA-Bestimmungen. Dieses Defizit könnte durch die erst kürzlich erfolgte Aufnahme der GATT Zollbewertung in das nationale Zollgesetz aufgehoben werden, das seit dem 1. Januar 2002 in Kraft ist, vorausgesetzt jedoch, dass die Durchführungsverordnungen hierzu ebenfalls dem BTA entsprechend formuliert sind. Die grammatikalische Interpretation des neuen Zollgesetzes schreibt die Gleichbehandlung aller Importgüter vor, ohne Rücksicht auf das Ursprungsland, und enthält Ausnahmen für privilegierte Zolltarife unter Artikel 1 (3),

Kapitel 1 des Zollgesetzes. Obwohl das Gesetz objektiv klar im Einklang mit den BTA-Bestimmungen steht, wird eine endgültige Beurteilung erst mit dem Erlass der Durchführungsverordnungen möglich sein, da es vor allem darauf ankommt, ob diese ebenfalls im Einklang mit der Verpflichtung des Grundprinzips “National Treatment” stehen.

### • **Binnensteuern**

Gemäß Artikel 2.2 des BTA ist Vietnam dazu verpflichtet, “National Treatment” für US-Importgüter in Bezug auf Binnensteuern und sonstige Tarife zu gewährleisten. Ausnahmen bestehen unter Artikel III des GATT von 1994 und Annex A. Diese Verpflichtung hat Auswirkungen auf zahlreiche Bereiche des vietnamesischen Steuerrechts.

### • **Die Mehrwertsteuer**

Gemäß dem Gesetz zur Mehrwertsteuer unterliegen importierte und einheimische Produkte der gleichen Art generell ein und derselben Mehrwertsteuer. Diskriminierende Bedingungen bestehen jedoch in Bezug auf halb- bzw. unverarbeitete Produkte der Land-, Wasser- und Viehwirtschaft. Importgüter in diesem Bereich werden mit 5% Mehrwertsteuer besteuert, während einheimische Produkte steuerfrei sind. Eine weitere Diskriminierung ist darin zu sehen, dass verschiedene Methoden zur Berechnung der Mehrwertsteuer bei unterschiedlichen Unternehmen angewandt werden.

### • **Nachtragssteuern**

Gemäß Entscheidung Nr. 4210 werden bestimmte Importgüter, wie z.B. Keramik und Papier, mit einer zusätzlichen Nachtragssteuer belastet. Die Einnahmen aus dieser Steuerquelle fließen dem sog. Export-Hilfe-Fund zu. Bisher ist unklar, ob dieser Fund lediglich exklusiv zur Subventionierung von einheimischen Exportunternehmen im Sinne von Artikel III (8) (b) GATT 1994 dient.

### • **Die Einkommenssteuer**

Unter dem Investitionsgesetz (LFI, Law on Foreign Investment) werden ausländische Unternehmen (28% Steuersatz) mit einer niedrigeren Einkommenssteuer besteuert als ihre vietnamesische Konkurrenz (32% Steuersatz). Andererseits unterliegen erstere der Gewinntransfersteuer (3%, 5% bzw. 7%), während einheimische Unternehmen von der Besteuerung ausgeschlossen sind<sup>11</sup>. Diese Regelungen könnten im Widerspruch stehen mit den TRIM-Bestimmungen (Trade-Related Investment Measures) der WTO. Außerdem genießen reine Lieferfirmen EIT-Ermäßigungen (10% statt 25%) und unterliegen nicht den Beschränkungen des LFI, die den Vertrieb von Importgütern mit Hilfe von vietnamesischen Unternehmen vornehmen<sup>12</sup>. Insbesondere werden solche Unternehmen steuerrechtlich bevorzugt, die einheimische Materialien zur Verarbeitung verwenden. Diese Steuerbevorzugungen benachteiligen importierte Materialien von

anderen ausländischen Vertriebsunternehmen und könnten zu diskriminierenden Zuständen zwischen verschiedenen Unternehmen derselben Branche führen.

- **Die Verbrauchssteuer**

Importierte und in Vietnam produzierte Automobile werden gleichermaßen mit der Verbrauchssteuer besteuert. Inländische Produzenten können bei Verlust jedoch ermäßigt besteuert oder gänzlich von der Besteuerung ausgeschlossen werden. Gemäß Artikel 2 (5) des Annexes zum BTA besteht keine Steuerpflicht während der ersten drei Jahre für die Produkte Zigaretten, Zigarren sowie Automobile mit weniger als 12 Sitzen.

- **Die Zolltarifizierung**

Seit dem 1. Januar 2000 gilt in Vietnam das 6-Digit-Harmonisierungssystem der Internationalen Konvention zur Harmonisierung der Zolltarifizierung, wobei jedoch für einige wenige Produkte eine 3-jährige Umsetzungszeit besteht. Die Maßstäbe der Zolltarifizierung sind im Einzelnen in der Erklärung über das Harmonisierungssystem der Internationalen Zollorganisation aufgeführt. Zudem wird derzeit noch an einer Angleichung der Benennung der verschiedenen Güter gearbeitet, die dann auch für die Zolltarifizierung von MFN-Gütern gelten wird.

- **WTO – Beitritt**

Der Beitritt Vietnams zur WTO hat die genannten Entwicklungen und Reformen auf einen weiteren Level gebracht. Während das BTA eben nur bilateral war, nur den Handel zwischen den Vereinigten Staaten und Vietnam neu regulierte, werden nun dieselben Grundsätze auf sämtliche 153 WTO-Mitglieder angewendet. Die Verpflichtungen, die Vietnam gegenüber der WTO eingegangen ist, sind noch weitreichender als diejenigen aus dem BTA. Auf eine ausführliche weitere Auflistung wird hier jedoch zunächst verzichtet. Die steuerlich relevanten Punkte werden auf das gesamte Buch verteilt umfassend erläutert.

- **Zusammenfassung**

Vietnam hat seit Inkrafttreten des BTA alle erforderlichen Steuerreformen zeitentsprechend umgesetzt, gleiches gilt bislang im Wesentlichen auch für die WTO-Verpflichtungen. Dies gibt Grund für Optimismus, dass auch in Zukunft die noch offenstehenden Verpflichtungen zufriedenstellend wahrgenommen werden

## **1.5 Körperschaftsteuer (Corporate Income Tax)**

Das im Jahr 1999 eingeführte Körperschaftsteuergesetz („CIT“) befindet sich seitdem in einem ständigen Nachbesserungs- und Justierungsprozess, dessen bisher letzter großer Schritt die Fassung vom 03.06.2008<sup>7</sup> darstellt.

### **1.5.1 Besteuerungsgrundlagen**

Das Körperschaftsteuergesetz gilt für alle Unternehmen, gleich ob mit ausländischer Beteiligung (Joint- Venture und 100 %-ige Tochtergesellschaften) oder ohne.

Mit der Reform des Investment- und Unternehmenssteuerrechts wurde die körperschaftssteuerrechtliche Unterscheidung von in- und ausländischen Kooperationspartnern abgeschafft. Während bislang die ausländische Partei direkt Körperschaftssteuer zahlen musste, ist er nun Subjekt der Kapitalertragsteuer (eine weitere Erläuterung hierzu findet sich im nachfolgenden Kapitel).

Im Falle von Kooperationsverträgen wird die CIT für jeden einzelnen Kooperationsvertrag gesondert berechnet. Dies gilt sogar, wenn der ausländische Investor zur gleichen Zeit im Rahmen mehrerer Kooperationsverträge investiert. Dies schließt auch die Fälle ein, in denen in Vietnam für alle Kooperationen ein allgemeines Tätigkeitsbüro errichtet wird.

Zu versteuernde Unternehmensgewinne sind als Gesamtumsatz abzüglich vernünftiger und gesetzmäßiger Aufwendungen definiert. Zu dem Letzteren zählen unter anderem Abschreibungen, Gehalts- und Lohnzahlungen, Miet- und Materialaufwendungen sowie Versicherungsprämien. Neuerdings sind auch Aufwendungen, die karitativen oder humanitären vietnamesischen Organisationen zugewendet werden, abzugsfähig.

Auch die anteiligen Verwaltungskosten des ausländischen Mutternehmens sind nun Art. 9 Abs. 2 lit. d CIT gesetzlich kodifiziert abzugsfähig. Dies war bislang nicht eindeutig geregelt und zwischen den einzelnen Steuerbehörden höchst streitig.

Seit dem 01.08.2000 dürfen Unternehmen mit Auslandskapital ihre Verluste ins Folgejahr vortragen und sie dann vom zu versteuernden Einkommen abziehen. Allerdings ist dieses Recht auf 5 Jahre beschränkt. Das Unternehmen kann frei bestimmen, wie die Verluste auf die folgenden 5 Jahre verteilt werden sollen. Zum Beispiel können die Verluste aus einem Steuerjahr 00 in Raten auf die Folgejahre 01-05 verteilt werden. Es ist aber genauso möglich, den Verlust lediglich auf einige Jahre zu verteilen oder sogar voll in einem dieser Jahre abzusetzen. Unternehmen mit ausländischer Beteiligung müssen bei den Finanzbehörden innerhalb von 15 Tagen nach Erhalt ihres jährlichen Steuerbescheids

---

<sup>7</sup> „Law No. 14-2008-QH12 on Corporate Income Tax, von der Nationalversammlung erlassen am 03.06.2008.“

einen Verlustvortragsplan einreichen. In diesem Zusammenhang ist bisher ungeklärt, welche Maßnahmen die Behörden treffen, wenn diese Frist versäumt wird. Eine mündliche Anfrage ergab, dass die Verluste dann automatisch vorgetragen und mit den ersten steuerbaren Gewinnen verrechnet würden. Diese Vorgehensweise kann sich dann nachteilig auswirken, wenn dem Investor eine Steuerbefreiung eingeräumt wurde. Denn dieser Vorteil wird ab dem ersten Jahr wirksam, indem Gewinn erzielt wurde, ohne dass etwaige Verlustabzüge aus Vorjahren berücksichtigt werden. Es kann demnach passieren, dass Verlustabzug und Steuerbefreiung zusammenfallen und dadurch verloren gehen. Diese Tatsache muss auch bei der Eingabe des Verlustvortragsplans beachtet werden.

### **1.5.2 Kapitalertragsteuer**

Ebenso wie im deutschen Steuerrecht, ist auch im Vietnamesischen die Kapitalertragsteuer eine Erhebungsform der Körperschaftsteuer. Art. 3 Abs. 2 CIT nennt als zu versteuernde Einkünfte solche aus Kapitalübertragungen, Zinserträgen, Devisenhandel und Sicherheitsreserven.

Grundsätzlich gelten hier die folgend genannten Regeln und Grundsätze, insbesondere existieren kein besonderer Steuersatz, etc. Kapitaleinkünfte als solche sind dogmatisch den übrigen Einkunftsarten gleichgestellt.

Es existieren jedoch Ausnahmen für einzelne Wirtschaftssektoren, innerhalb derer die Erträge der dort operierenden Unternehmen aus etwa Kapitaltransfers anders behandelt werden. Als Beispiel sei der Bereich der Erdölförderung und –Exploration genannt. Hier hat das Finanzministerium besondere Regelungen erlassen, die die Übertragung von Anteilskapital an Ölunternehmungen betreffen<sup>8</sup>. So werden etwa keinerlei Steuerermäßigungen oder –Befreiungen zugelassen und die Berechnung der konkreten Steuerlast teilweise dahingehend modifiziert, dass objektive Wertfaktoren (etwa bestehende Marktpreise) einbezogen werden um einen spekulativen Anteilshandel und Wertverfall der Anteile zu verhindern.

Es ist jedoch nicht zu erwarten, dass sich die Fälle von Ausnahmeregelungen erheblich häufen werden. Es geht der vietnamesischen Regierung beispielsweise bei denen zum Öl-Sektor darum, den noch recht neuen inländischen Markt (Vietnam begann erst vor kurzem mit dem Errichten der ersten eigenen Raffinerie den Petroleummarkt zu etablieren) zu schützen und eine kontinuierliche Entwicklung nicht durch Spekulation oder kurzfristige Interessen internationaler Investmentgesellschaften gefährden zu lassen.

---

<sup>8</sup> Vgl. Abschnitt IV. des Circular 32-2009-TT-BTC, erlassen am 19.02.2009.

### **1.5.3 Grundsteuersatz**

Der Grundsteuersatz beträgt nun für alle Unternehmen, die nicht als sogenannte „foreign contractors“ im Sinne des Circulars No.134 tätig sind<sup>9</sup>, 25%<sup>10</sup>. Nach neuem Recht gilt dies nun insbesondere auch für 100 %-ige Tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen, und Joint-Venture-Gesellschaften.

Unternehmen, die in den Bereichen der Gewinnung von Bodenschätzen und dem Abbau natürlicher Ressourcen tätig sind, werden dagegen grundsätzlich mit einem höheren Steuersatz belastet, der von den Lizenzierungsbehörden nach eigenem Ermessen zwischen 32% und 50% festgesetzt werden kann.<sup>11</sup>

### **1.5.4 Steueranreize**

Die vietnamesische Staatsführung ist sehr bemüht, defizitäre Wirtschaftssektoren zu fördern und die einheimische Bevölkerung bestmöglich auszubilden und zu qualifizieren. Daher können einzelne Unternehmen in den Genuss von geminderten Steuerraten oder gar eine zeitweisen Steuerbefreiung gelangen.

Dies gilt etwa bei neu errichteten Unternehmen, die sich in sehr sozioökonomisch strukturschwachen Gebieten oder aber sogenannten High-Tech-Zonen niederlassen, die in der Softwareentwicklung oder Forschung tätig sind. Hier ist eine Steuerminderung auf 10% für bis zu zehn Jahre möglich. Zeitlich unbegrenzt mit einer verminderten Rate von 10% werden zum Beispiel Unternehmen besteuert, die im Bereich der Aus- und Weiterbildung, dem Gesundheitswesen, der Kultur, der Umwelt und dem Sport operieren. Eine vollständige Liste der Anreize durch verminderte Steuerraten findet sich in Artikel 13 CIT. Unternehmen der genannten Art können bei dem Zusammenfall mehrerer Indikatoren oder bei sehr extremer Ausprägung (Errichtung einer Produktionsstätte in besonders strukturschwacher Gegend, etc.) bis zu vier Jahre von der Steuer befreit werden und in den darauffolgenden neun Jahren mit lediglich 50% der regulären Steuer belastet werden<sup>12</sup>.

### **1.5.5 Zusätzliche Einkommensteuer**

Neben dem allgemeinen Körperschaftsteuersatz von 32 % war bis zum 01.01.2009 für Unternehmen mit besonders hohen Einkünften eine zusätzliche Einkommensteuer vorgesehen. Dieser Steuer unterlagen Unternehmen, die auf Grund objektiver Umstände besonders hohe Gewinne erzielten (günstiger Standort, geringer Wettbewerb etc.). Besteuert wurden dabei nur die Einkünfte, die das Vorjahreskapital um 20 % (nach

---

<sup>9</sup> Vgl. Hierzu Kapitel 1.3.2 zur „Foreign Contractor Tax“.

<sup>10</sup> Art. 10, Abs. 1 CIT.

<sup>11</sup> Art. 10 Abs. 2 CIT

<sup>12</sup> Vgl. Art. 13 und 14 CIT mit der ausführlichen Auflistung der einzelnen Abstufungen und Anreize.

Steuern) übersteigen. Diese Zusatzsteuer ist mit der Reform des Körperschaftsteuerrechts beseitigt worden.

### **1.5.6 Steuererklärung**

Am Ende eines Geschäftsjahres (= Kalenderjahr) muss eine Steuerabschlusserklärung erstellt werden. Die Erklärung muss innerhalb von 90 Tagen nach Ablauf des Geschäftsjahres (grundsätzlich 31.12.) eingereicht werden.

Etwas anderes gilt, wenn ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr gewählt wird. Diese Möglichkeit besteht ebenso wie in Deutschland auch in Vietnam.

### **1.5.7 Unternehmen mit alten Investitionslicenzen**

Bestimmt eine Investitionslizenz, die vor dem 01. August 2000 ausgestellt wurde, einen höheren Steuersatz als er nach dem neuen KSt.-Recht vorgesehen ist, können diese Investoren bei der Lizenzierungsbehörde eine entsprechende Anpassung ihrer Investitionslizenz beantragen.

Unternehmen, deren Investitionslizenz vor dem 01. August 2000 erlassen wurden und die die Voraussetzungen für Vorzugssteuersätze oder Steuerbefreiungen erfüllen, sollten an die Lizenzierungsbehörde einen schriftlichen Antrag stellen, dass ihre Lizenz geändert und ihnen für die restliche Laufzeit der Lizenz die Besteuerungsvorteile eingeräumt werden.

### **1.5.8 Besondere Regelungen für Zweigstellen**

Das mit der Reform des Steuerrechts aufgehobene Rundschreiben Nr. 08 enthielt spezielle Richtlinien für die Besteuerung von Zweigstellen, die rückwirkend ab dem Steuerjahr 1999 Anwendung fanden. Der Körperschaftsteuersatz beträgt unter dem Regime des neuen CIT von 2008 auch bei Zweigstellen 25 %<sup>13</sup>.

Bei der Bestimmung des versteuerbaren Einkommens einer Zweigstelle können jedoch noch immer die Verwaltungskosten der ausländischen Muttergesellschaft unter folgenden Voraussetzungen auf die Zweigstelle in Vietnam umgelegt werden:

- nur tatsächliche Kosten, die durch die Geschäftstätigkeit der Zweigstelle entstanden sind, dürfen eingeschlossen werden und
- die maximale Kostenbeteiligung darf das prozentuale Verhältnis zwischen dem

---

<sup>13</sup> Art. 10 Abs. 1 CIT.

Zweigstelleneinkommen in Vietnam und dem Gesamteinkommen des Mutterunternehmens nicht übersteigen<sup>14</sup>.

Innerhalb von drei Monaten nach Einreichung des CIT-Abschlussberichts muss bei der Finanzbehörde der geprüfte Finanzbericht der Muttergesellschaft eingereicht werden. Aus diesem Dokument müssen sich klar das Gesamteinkommen, die Gesamtverwaltungskosten und der Anteil der Zweigstelle an den Verwaltungskosten ergeben.

### **1.5.9 Grundlegende Strategien der Steuerersparnis**

- *Wie hoch ist der Kapitalertragssteuersatz für nicht sesshafte ausländische Unternehmen in Bezug auf Zinsen, Dividenden und Nutzungsrechte?*

Die gesetzliche Grundlage hierfür ist das Gesetz zur Regulierung der Besteuerung von nicht sesshaften ausländischen Partnerunternehmen<sup>15</sup>. Je nach Art der Quelle des Kapitalertrages, dient der daraus resultierende Gesamtertrag als Teil der Basis für die Berechnung der Kapitalertragssteuer. Diese umfasst ferner die Steuerabgaben und sonstige Ausgaben durch das vietnamesische Partnerunternehmen.

Der Kapitalertragssteuersatz beträgt

- Für Darlehenszinsen
- und Nutzungsrechte 10%

des zu veranschlagenden Umsatzes

Für den Umsatz aus wirtschaftlicher Betätigung, je nach der Branche des Unternehmens,

- aus Wertpapierhandel 0,1%,
- aus Gross- und Einzelhandel 1%,
- aus Dienstleistung 5%,
- und aus Produktions-, Transport- und Bautätigkeiten 2%.

- *Sind Kapitalerträge aus Leistungen, die im Ausland erbracht wurden (von einem Drittpartner oder selbst), ebenfalls zu versteuern? Wenn ja, wie hoch?*

Zu versteuern nach denselben Grundsätzen.

---

<sup>14</sup> Art. 9 Abs. 2 lit. d CIT.

<sup>15</sup> Circular No. 134–2008-TT-BTC on Foreign Contractor Tax, erlassen am 31.12.2008 (Circular 134).

- *Sind allokativer Managementzahlungen an Partnerunternehmen im Ausland zu versteuern?*

Zu versteuern nach denselben Grundsätzen.

- *Besteht eine Höchstgrenze für Gebührenzahlungen von sesshaften Unternehmen in Vietnam an nicht sesshafte ausländische Unternehmen wegen Inanspruchnahme von Nutzungsrechten, Lizenzen, Dienstleistungen oder Managementleistungen?*

Es besteht keine Begrenzungen. Diese Kosten können teilweise bei der Steuererklärung als Abzugsposten geltend gemacht werden.

- *Bestehen internationale Steuerabkommen, aus denen sich günstigere Bedingungen ergeben könnten in Bezug auf die Besteuerung von Kapitalerträgen, wie Zinsen, Dividenden und Lizenzen?*

Derzeit ist Vietnam Vertragspartner von insgesamt 35 bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen, die günstige Kapitalertragssteuersätze enthalten. Grundsätzlich hat demnach ein Unternehmen seine Steuern an dasjenige Land zu entrichten, in dem es seinen Hauptsitz unterhält. Andererseits gibt es zwischen den verschiedenen Abkommen auch Differenzen. Beispielsweise werden gemäß dem DBA zwischen Deutschland und Vietnam<sup>16</sup> Lizenzgebühren, die einem in Vietnam sesshaften deutschen Partnerunternehmen zugeführt werden, in Vietnam besteuert. Der Steuersatz darf jedoch nicht 10% übersteigen, wenn der Gebührennehmer Inhaber der Lizenz ist (Artikel 11.2 DBA). Ansonsten entfällt die Kapitalertragssteuer in bestimmten Ausnahmefällen ganz (Artikel 11.3 DBA).

- *Hat Vietnam steuerliche Begünstigungen in Bezug auf Dienstleistungsvergütungen?*

Grundsätzlich nicht; es werden allerdings steuerliche Anreize gesetzt, soweit es um die Gründung von Unternehmen zur Berufsaus- und Weiterbildung, medizinischen Versorgung, Kultur- und Sportentwicklung und zum Umweltschutz geht<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> Gesetz zu dem Abkommen vom 16. November 1995 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Sozialistischen Republik Vietnam zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.“ vom 12.11.1996, BGBl 1996 II, S. 2622 ff.

<sup>17</sup> Art. 13 Nr.2 CIT senkt in diesem Fall die regelmäßigen Steuerraten in Höhe von 25% auf 10%.

- *Gibt es sonstige Möglichkeiten zur Reduzierung von Kapitalertragssteuern für nicht sesshafte ausländische Unternehmen?*

Die Existenz solcher Möglichkeiten und die Strategien zu deren effektiver Anwendung sind im Folgenden detailliert aufgeführt:

- ***Die Besteuerung ausländischer Partnerunternehmen***

Ausländische Partnerunternehmen, die nicht unter die Anwendung des CIL fallen, werden durch die Mehrwert- und die Körperschaftsteuer besteuert<sup>18</sup>. Beide Steuern werden in diesem Zusammenhang unter dem Begriff der Kapitalertragssteuer zusammengefasst. Weiterhin hat das ausländische Partnerunternehmen keine eigenen steuerlichen Verpflichtungen gegenüber dem vietnamesischen Staat.

- ***Planerische Strategien in Bezug auf die Kapitalertragssteuer (anwendbar auf alle ausländischen Unternehmen)***

Im Folgenden wird erläutert, inwiefern Möglichkeiten bestehen, Kapitalertragssteuern für nicht sesshafte ausländische Unternehmen zu reduzieren. Des Weiteren werden Strategien erörtert, diese Möglichkeiten möglichst effektiv zu nutzen. Schließlich wird eine kurze Stellungnahme zu den neuen Entwicklungen der verschiedenen Besteuerungsmethoden abgegeben.

- ***Auswahl der Investitionsform in Vietnam***

Die Auswahl der Investitionsform ist dahingehend von Bedeutung, dass jede einzelne Investitionsart, sei es in Form eines Business Cooperation Contract (“BCC”) gemäß dem CIL<sup>19</sup> oder durch Etablierung einer Zweigstelle bzw. eines Repräsentanzbüros, ihre eigenen steuerlichen Vor- und Nachteile zu eigen haben.

- ***Investitionen gemäß dem LFI / Einführung des CIL***

Während Unternehmen mit ausländischer Beteiligung nach dem bislang geltenden LFI<sup>20</sup> grundsätzlich niedrigere Steuersätze hinsichtlich der Einkommenssteuer genossen, andererseits jedoch strikteren Bedingungen in Bezug auf die Steuererklärung, Art der

---

<sup>18</sup> Part A, I, 3.1 of Circular 134.

<sup>19</sup> Art. 21 CIL (zu den inhaltlichen Voraussetzungen vgl. Art. 9 des entsprechenden Ausführungs-Decree No. 108-2006-ND-CP).

<sup>20</sup> “Law on Foreign Investment in Vietnam”, erlassen am 12.11.1996

Entrichtung sowie behördliche Aufsicht unterlagen, wird seit der Einführung des einheitlichen Investmentgesetzes (CIL) mit Wirkung zum 01.07.2006, keine solche Unterscheidung gemacht. Investitionen von inländischen und ausländischen Personen werden nun steuerlich gleich behandelt<sup>21</sup>. Der Steuersatz für die Körperschaftssteuer beträgt nun flächendeckend grundsätzlich 25%. Die bis 2004 mit 3, 5 oder 7% angesetzte Gewinntransfersteuer (abhängig von der Größe, Art und dem Standort des Unternehmens) ist abgeschafft worden.

#### - **Andere Investitionsformen / Zweigstellen**

Bislang wurden Zweigstellen ausländischer Unternehmen mit einem höheren Körperschaftssteuersatz (32%) besteuert, waren jedoch von der Gewinntransfersteuer befreit. Das neue Recht sieht diese Sonderbehandlung nicht mehr vor<sup>22</sup>. Weiterhin können jedoch Managementkosten, die an das ausländische Mutterunternehmen gezahlt werden, im Rahmen der Steuererklärung weitgehend als Abzugsposten geltend gemacht werden<sup>23</sup>.

#### ▪ **Fremd- und Eigenkapitalfinanzierung**

Für Zweigstellen und Repräsentanzbüros gilt gemäß dem LFI ein Fremd- und Eigenkapitalverhältnis von 70 zu 30. Aus dieser Regelung können steuerliche Vorteile gezogen werden. Für eine hohe Fremdbeteiligung sprechen folgende Argumente. Zum einen können die Darlehenszinsen als negative Kosten bei der Gewinnbilanzierung verrechnet werden und sogar die in Vietnam zu entrichtende Kapitalertragssteuer von 10% auf Darlehenszinsen sind im Verhältnis niedriger als die letztendlich im Ausland zu entrichtenden Körperschafts- und Gewinntransfersteuern zusammen. Zum anderen besteht größere Flexibilität hinsichtlich des Fremdkapitals, da ansonsten die Investition als Eigenkapital während der Dauer der Existenz des Unternehmens in Vietnam verbleiben muss. Andererseits ist eine möglichst niedrige Fremdbeteiligung zu empfehlen, wenn ein längerer Verlustzeitraum wahrscheinlich ist, da in diesem Falle kein Gewinn existiert, von dem die Darlehenskosten abgezogen werden könnten.

---

<sup>21</sup> Vgl. auch Art.2 CIT, der bei der Festlegung der körperschaftsteuerpflichtigen Subjekte bewusst ebenfalls keine Unterscheidung trifft.

<sup>22</sup> Vgl. Art.2, 1 (b), der als der Körperschaftssteuer unterfallende Steuerobjekte ausdrücklich nicht zwischen ausländischen Unternehmen mit oder ohne vietnamesische Niederlassung trennt.

<sup>23</sup> Vgl. Art. 9, 2 lit. d.

- **Kapitalertragssteuer und gesetzliche Steuererleichterungen**

Grundsätzlich werden Unternehmen mit einer Körperschaftssteuer in Höhe von 25% besteuert; Neugründungen in strukturschwachen Gegenden oder innerhalb besonders förderungswürdiger Wirtschaftsbereiche werden, teilweise sogar unbefristet mit bevorzugten Steuerraten von 10 oder 20% gefördert<sup>24</sup>. In der Praxis jedoch entrichten FIEs meist keine Körperschaftssteuer, da sie Verlust machen und die Körperschaftssteuer nur auf Gewinne erhoben wird.

Zu den gesetzlichen Steuererleichterungen zählen weiter sogenannte „Tax Holidays“, die bis zu vier Jahre dauern können, gefolgt von einer bis zu neunjährigen Phase, in der lediglich 50% der grundsätzlich geschuldeten Steuer zu zahlen ist<sup>25</sup>. In welcher Größenordnung die konkrete Steuererleichterung liegt, bemisst sich an der Höhe des Einkommens oder Umsatzes im ersten Steuerjahr<sup>26</sup>. Die bisherige Möglichkeit für ausländische Investoren, die entrichtete Körperschaftssteuer auf Antrag beim Ministerium für Finanzen zurückerstattet zu bekommen, wenn der besteuerte Gewinn reinvestiert wird, ist mit der Einführung des einheitlichen Investmentrechts leider entfallen.

- **Steuerabzugsfähige Ausgaben**

- **Definitionsprobleme**

Abzugsfähig sind laut Gesetz grundsätzlich alle Ausgaben, die aus der Geschäftstätigkeit entspringen oder dieser zugerechnet werden und durch vollständige Rechnungen und Zahlungsbelege nachgewiesen werden können<sup>27</sup>. Unklar ist, wie diese ausfüllungsbedürftigen Begriffe zu interpretieren sind. Die entsprechenden Ausführungsrichtlinien<sup>28</sup> bieten hier keine Auslegungshilfen an.

Das nun obsolete Körperschaftsteuerrecht in der Fassung vom 31.07.2003 war an dieser Stelle ebenfalls auslegungsbedürftig, machte es die Absetzbarkeit von Ausgaben doch von deren „Verhältnismäßigkeit und Geeignetheit zur Geschäftsdienlichkeit“ abhängig. Das letzte Wort fiel hier meist mit der Entscheidung der Steuerbehörden im Einzelfall. Hierzu wurden von den Behörden in einem sehr aufwendigen Verfahren verschiedene Unterlagen herangezogen und die Steuerwürdigkeit des Unternehmens überprüft.

---

<sup>24</sup> Vgl. Art. 13 CIT.

<sup>25</sup> Vgl. Art. 14 CIT.

<sup>27</sup> Vgl. Art. 9 CIT.

<sup>28</sup> Decree No. 124-2008-ND-CP und Circular No.130-2008-TT-BTC.

Es bleibt abzuwarten, ob auch die neue Rechtslage ein solches Verhalten der Behörden provoziert. Jedoch kann bereits jetzt attestiert werden, dass die intendierte Vereinfachung nur unzureichend erreicht worden ist. Für Beschwerden gegen die Entscheidungen der Steuerbehörden gibt es nach wie vor kein gesetzliches Verfahren, und die Kosten für einen alternativen Weg würden die dadurch errungenen Vorteile weitaus überwiegen.

- **Strategietipps zur Verhandlung mit den vietnamesischen Behörden**

Der beste und sicherste Weg zur Sicherstellung der Abzugsfähigkeit von bestimmten Ausgaben im Rahmen der Körperschaftsteuer ist, durch direkte Verhandlungen mit den Steuerbehörden selbst zu versuchen, diese von der "Verhältnismäßigkeit der Geschäftsausgaben" zu überzeugen. Andererseits kann sich der Investor bis zur Finalisierung der Steuererklärung nicht sicher sein, ob die Ausgaben steuerabzugsfähig sind oder nicht, und dieser Prozess kann sich über mehrere Jahre erstrecken.

o **Zusammenfassung**

Die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Wahl der Investitionsform sind nach der letzten Reform des Körperschaftsteuer- und Investmentrechts sind weitgehend abgeschafft.

Dagegen gewinnen nun das Ausmaß, der Ort und die Branchenbindung der Investition enorm an steuerrechtlicher Bedeutung, insbesondere in Bezug auf „Tax Holidays“ und niedrigere Steuersätze. Die wesentlichen Steuerbelastungen für alle Unternehmen sind die Mehrwertsteuer und die Körperschaftsteuer.

Des Weiteren sind abzugsfähige Geschäftsausgaben von steuerrechtlicher Relevanz, sofern diese belegbar sind. Jedoch fehlt bislang eine präzise gesetzliche Definition des Begriffs „Geschäftsausgabe“. Es ist daher empfehlenswert, die Abzugsfähigkeit von Geschäftsausgaben im Einzelnen mit den Steuerbehörden durch direkte Verhandlungen sicherzustellen.

## **1.6 Zinsen und Lizenzgebühren**

Zinseinkünfte sind in Vietnam seit dem 01.01.1999 mit der neu eingeführten Kapitalertragssteuer belastet. Erhält ein ausländisches Unternehmen in Vietnam Zinsen, werden diese Einkünfte hier aufgrund des DBA mit einem Satz von 10 % besteuert<sup>29</sup>. Einkünfte aus Lizenzverträgen sowie Vergütungen für technische Dienstleistungen unterliegen einem Quellensteuersatz von 10 % bzw. 7,5 %<sup>30</sup>. Bei einer Veranlagung in Deutschland kann diese Steuer grundsätzlich angerechnet werden.

Die BOT Bestimmungen vom 11.05.2007<sup>31</sup> sehen eine Steuerbefreiung im Bereich des Technologietransfers vor. Dass dieser Vorteil auch für die Kapitalertragsteuer gilt, ist anzunehmen, was aber aufgrund der fehlenden Angaben nicht eindeutig geklärt ist.

## **1.7 Mehrwertsteuer (Value Added Tax)**

Das Mehrwertsteuergesetz ist zusammen mit dem Körperschaftsteuergesetz am 10. Mai 1997 von der Nationalversammlung angenommen worden und zum 01.01.1999 in Kraft getreten und hat seine letzte Änderung am 03.06.2008 erfahren.

Die Implementierung des Mehrwertsteuergesetzes hat sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die staatlichen Finanzbehörden in gleicher Weise Schwierigkeiten mit sich gebracht, wie dies bei der Einführung eines neuen Gesetzeswerkes regelmäßig der Fall ist.

Bevor wir in einem kurzen Überblick auf die wesentlichen Regelungen des Mehrwertsteuergesetzes eingehen wollen, möchten wir zunächst einige allgemeine Anmerkungen hinsichtlich der neuen Steuer tätigen.

Die wesentlichen Gesetzesgrundlagen im Hinblick auf die Mehrwertsteuer sind die Folgenden:

- Das *Law on Value Added Tax (VAT)*, das am 01. Januar 1999 in Kraft getreten ist, in der Fassung vom 03.06.2008;
- Das *Decree No. 123/ 2008/ ND/ CP* enthält Ausführungsregelungen zur Implementierung des Mehrwertsteuergesetzes ("Decree 213"), das am 08. Dezember 2008 von der Regierung verkündet wurde;

---

<sup>29</sup> Vgl. Art.11 Abs.2 DBA.

<sup>30</sup> Vgl. Art.12 Abs.1 DBA.

<sup>31</sup>Vgl. Art.35 Abs.2 des Decree No. 78-2007-ND-CP on the investment on the basis of BOT-, BTO- and BT – contracts.

- Das *Circular No. 129/ 2008/ TT/ BTC* (“Circular 129”) enthält Durchführungsrichtlinien zur Implementierung des Dekrets 79 und wurde vom Finanzministerium am 26. Dezember 2008 erlassen;

Mit Hilfe der Mehrwertsteuer wird die Wertschöpfung eines Produktes oder einer Dienstleistung im Laufe ihres Produktions-, Vertriebs- oder Konsumprozesses besteuert. Der Mehrwertsteuer unterliegen sämtliche Waren und Dienstleistungen, die in Vietnam produziert, konsumiert oder gehandelt werden, importierte Güter eingeschlossen.

Eine große Anzahl von Waren und Dienstleistungen ist jedoch von der Mehrwertsteuer befreit. Zu den wichtigsten zählen etwa der kommerzielle Personentransport, Aus- und Weiterbildungsdienste, medizinische Tätigkeiten und die Vergabe von Krediten<sup>32</sup>.

### 1.7.1 Steuersätze

Im Mehrwertsteuergesetz sind drei Steuersätze vorgesehen, 0 %, 5 % und 10 %. Es gilt, den dogmatischen Unterschied zwischen der Steuerbefreiung und der Besteuerung mit 0% zu begreifen! Das vietnamesische Recht unterliegt in den letzten Jahrzehnten einer rasanten Reformbewegung. Kaum ein Gesetz bleibt länger als zwei Jahre unverändert bestehen. Der WTO-Implementierungsprozess erfordert ständig marginale Anpassungen und Modifikationen. Daher ist die Legislative dazu übergegangen, durch solche dogmatischen Unterschiede langfristige Konzepte zu verdeutlichen. Steuerbefreiungen sind dauerhaft, während eine Besteuerung mit der Rate von 0% verdeutlicht, dass hier Veränderungen jederzeit möglich sind.

Die Einordnung ist an die jeweilige Art der Leistung geknüpft<sup>33</sup>:

- Die Steuerrate von 0 % gilt für den Export von Gütern und Dienstleistungen. Ausgenommen hiervon sind u. a. Internationale Transporte, Kredit- und Bankdienstleistungen und vor allem die Technologieausfuhr und die Übertragung geistigen Eigentums in das Ausland.
- Die 5 % Rate gilt etwa für wissenschaftliche Dienstleistungen, im Rahmen des Landwirtschaftens, des Handels- und Ausrüstungsgewerbes und des Verkaufs von Lernmaterialien und Spielzeug<sup>34</sup>.
- Zuletzt gilt die 10 %-ige Steuerrate für alle weiteren Waren und Dienstleistungen, u. a. Petroleumgeschäfte, gewerblicher Handel mit Elektrizität, Papier, Rechtsberatung, Kosmetik, Hotel, Tourismus und Gastronomie.

---

<sup>32</sup> Eine vollständige Übersicht enthält Art. 5 Abs. I VAT.

<sup>33</sup> Vgl. Art. 8 VAT.

<sup>34</sup> Vgl. Im Einzelnen Art. 8 Abs. 2 VAT.

### 1.7.2 Besteuerungsmethoden

Der Vertrieb von Produkten und Dienstleistungen durch ausländische Unternehmen an vietnamesische Unternehmen und Verbraucher unterliegt der Mehrwertsteuer.

Die Bestimmung der Besteuerungsmethode, entweder die Abzugsmethode oder die Direkte Methode als gewöhnliche Methoden sowie die Besondere Besteuerungsmethode, durch bzw. für die ausländischen Vertragspartner ist daran geknüpft, ob das Unternehmen für die Anwendung des vietnamesischen Buchführungssystems ("VAS") zugelassen ist.

Ausländische Vertragspartner, die die Durchführung des Projektes in Vietnam von Vietnam aus verwalten, haben die Möglichkeit, das vietnamesische Buchführungssystem zu wählen. Dafür müssen sie eine Registrierung beim Finanzministerium beantragen, um auf diese Weise die notwendige Genehmigung zu erlangen. In diesem Zusammenhang sollte berücksichtigt werden, dass die Beantragung der Erlaubnis für die Anwendung des VAS-Systems sehr kompliziert und zeitaufwendig ist. Die Besteuerung des ausländischen Vertragspartners umfasst dabei sowohl die Mehrwertsteuer als auch die Körperschaftsteuer.

Ausländische Unternehmer, die das VAS-System beantragt und eine entsprechende Genehmigung erhalten haben, haben ihren Kunden die zu entrichtende Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen. Darüber hinaus können sie die Input-Mehrwertsteuer<sup>35</sup> mit der Output-Mehrwertsteuer<sup>36</sup> verrechnen.

Die Verrechnung der Input- mit der Output-Mehrwertsteuer erfolgt entweder nach der Abzugsmethode oder der direkten Methode<sup>37</sup>:

Bei der Abzugsmethode wird die zu entrichtende Steuer nach folgender Berechnungsformel ermittelt:

$$\begin{aligned} \text{Zu zahlende Mehrwertsteuer} &= \text{Output-Mehrwertsteuer} - \text{Input VAT} \\ \text{Output-Mehrwertsteuer} &= \text{Umsatz} * \text{Steuerrate} \\ \text{Input-Mehrwertsteuer} &= \text{Beim Einkauf der Dienstleistung oder} \\ &\quad \text{des Produkts in Rechnung gestellte Steuer} \end{aligned}$$

Bei der direkten Methode wird die zu entrichtende Steuer nach folgender Berechnungsformel ermittelt:

$$\begin{aligned} \text{Zu zahlende Mehrwertsteuer} &= \text{Mehrwert} * \text{VAT-Rate} \\ \text{Mehrwert} &= \text{Umsatz} - \text{Rechnungsbetrag} \end{aligned}$$

<sup>35</sup> Input-Mehrwertsteuer ist die in Rechnung gestellte Steuer für die erbrachte Leistung.

<sup>36</sup> Output-Mehrwertsteuer ist der Umsatz multipliziert mit der Steuerrate.

<sup>37</sup> Vgl. Circular No. 129-2008- TT-BTC, Abschnitt B.III.

### **1.7.3 Die Abführung der Steuer und die Steuererklärung**

Das vietnamesische Unternehmen ist dafür verantwortlich, dass der abzuführende VAT-Betrag einbehalten wird, bevor es seinen Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem ausländischen Unternehmen nachkommt. Darüber hinaus muss das vietnamesische Unternehmen innerhalb von 10 Tagen nach Abschluss des Vertrages mit dem ausländischen Unternehmen diesen Vertrag bei der betreffenden Steuerbehörde registrieren lassen. Sowohl die abzuführende Mehrwertsteuer als auch die Körperschaftsteuer müssen innerhalb von 5 Tagen nach Zahlung des Vertragspreises an das ausländische Unternehmen an das Finanzamt abgeführt werden.

### **1.7.4 Fachkräfte von nicht in Vietnam residierenden Unternehmen**

Ausländische Unternehmen, gewöhnlich Tochterunternehmen, können ihre Fachkräfte für Projekte in Vietnam einsetzen, die von einem vietnamesischen Unternehmen durchgeführt werden.

Die Entsendung von Arbeitskräften nach Vietnam stellt keinen Umsatz im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes dar, soweit die im Rahmen des Arbeitsvertrages geleisteten Tätigkeiten ausdrücklich von der Mehrwertsteuer befreit sind. Allerdings kann das Einkommen dieser Beschäftigten der Einkommenssteuer (PIT) unterliegen. Die Steurraten ergeben sich in diesem Zusammenhang aus Regelungen entsprechender Staatsverträge (insbesondere den Doppelbesteuerungsabkommen), die meist an die Beschäftigungsdauer und die Einkommensquelle anknüpfen.

### **1.7.5 Rückerstattung und Absetzbarkeit der Mehrwertsteuer**

Für ausländische Unternehmen, die weder eine Repräsentanz noch ein Geschäftsbüro in Vietnam errichtet haben und in deren Namen vom vietnamesischen Vertragspartner die Mehrwertsteuer einbehalten und abgeführt wurde, besteht momentan keine Möglichkeit diese Mehrwertsteuerzahlung erstattet zu verlangen.

Allerdings ist das vietnamesische Unternehmen berechtigt, ein entsprechendes Guthaben in Höhe der entrichteten Mehrwertsteuer in Vertretung für das ausländische Unternehmen verlangen zu können.

### **1.7.6 Abschließende Anmerkungen**

Die Steuererklärungen müssen grundsätzlich monatlich abgegeben werden (bis zum 10. des Folgemonats). Die Mehrwertsteuer muss in vietnamesischen Dong gezahlt werden. Am Ende eines Geschäftsjahres (bei fehlender anderweitiger Regelung das Kalenderjahr)

muss eine Steuerjahreserklärung abgegeben werden. Die Erklärung muss innerhalb von 90 Tagen nach Ablauf des Geschäftsjahres (31.12.) abgegeben werden.

Ist die monatlich abzuführende Steuersumme höher als die für Warenkäufe bezahlte Mehrwertsteuer, dann kann der negative Saldo zurückerstattet werden (nur bei Verwendung der Kreditmethode). Ist die abzuführende Steuersumme nach dem neuen Mehrwertsteuergesetz höher als nach dem bisherigen Umsatzsteuergesetz, dann kann in der Zeit von 1999 bis Ende 2001 eine Ermäßigung gewährt werden.

Vorsicht ist bei Käufen ohne Ausstellung einer offiziellen Rechnung geboten. Die Mehrwertsteuer wird dann nacherhoben, wobei der Käufer und nicht der Verkäufer für die Entrichtung der Steuer verantwortlich ist. Der Käufer wird mit einer Verwaltungsstrafe belegt. Die Kosten für den Einkauf und die damit zusammenhängende Steuer können abgesetzt werden, nicht aber die Kosten der Verwaltungsstrafe.

Auf einige Importwaren wird eine 50 %-ige Steuerermäßigung gewährt. Unternehmen mit Auslandskapital sind für bestimmte Güter einschließlich der importierten Ausrüstung und Konstruktionsmaterialien von der MwSt. befreit, wenn diese zur Bildung einer festen Unternehmensausstattung genutzt werden. Des Weiteren brauchen sie über 5 Jahre keine Einfuhrsteuer auf Rohstoffe zu zahlen, die in der Produktion benötigt werden, sofern das Unternehmen in Gebieten mit schwierigen sozial-ökonomischen Bedingungen gelegen ist.

## **1.8 Besondere Verkaufsteuer (Special Sales Tax)**

Die Besondere Verkaufsteuer wurde zum 01.01.1999 gesetzlich neu geregelt. Änderungen haben sich im Wesentlichen jedoch nur im Zusammenhang mit der gleichzeitig eingeführten Mehrwertsteuer ergeben. Die Steuersätze liegen derzeit zwischen 10 % und 70 %<sup>38</sup>. Die Veranschlagungsgrundlage bildet der Verkaufspreis oder die Vergütung ohne Mehrwertsteuer<sup>39</sup>.

Unter die Besondere Verkaufsteuer fallen nur bestimmte Waren und Dienstleistungen wie zum Beispiel konsumierbare Tabakprodukte, diverse Alkoholika, PKW bis zu 24 Sitzen, Yachten, besondere Erdölprodukte, das Betreiben von Diskotheken, Massagesalons und Glückspiel<sup>40</sup>. Die Auflistung zeigt, dass nur solche Produkte belastet werden, die in der Vorstellung der vietnamesischen Führung entweder in den Bereich der Luxusgüter oder unter den Begriff der Vergnügungsstätte/-mittel fallen. Wer also über den durchschnittlichen Grundbedarf hinaus konsumiert, der soll durch die Besteuerung gleichzeitig das Gesamtwohl fördern.

---

<sup>38</sup> Art. 7 Law on Special Sales Tax(SST), in der Fassung vom 14.11.2008.

<sup>39</sup> Art. 6 SST.

<sup>40</sup> Vgl. Art. 2 und 3 SST mit einer ausführliche Übersicht.

Dieser Grundansatz ist jedoch mittlerweile nicht mehr das einzige Kriterium, nachdem die Steuerobjekte und –Sätze festgelegt werden. Gerade die zunehmend steigende Besteuerung von Alkoholika, Tabakwaren und bestimmter Vergnügungstätten dient als zusätzliches Regulativ der momentanen Politik, den problematisch hohen Konsum einzudämmen, bzw. der vornehmlich dort stattfindenden Prostitution Herr zu werden. Die besondere Verkaufssteuer ist also zu einem Werkzeug geworden, mit dem übergeordnete politische Linien weiter akzentuiert und manifestiert werden.

Grundsätzlich sind auch Unternehmen mit ausländischer Beteiligung steuerpflichtig, soweit sie die entsprechenden Güter und Dienstleistungen produzieren, importieren oder anbieten.

Das Gesetz sieht einige Ausschlussstatbestände vor, die die grundsätzliche Steuerlast entfallen lassen. Von der Besondere Verkaufssteuer ausgenommen sind insbesondere Waren oder Dienstleistungen, die

- direkt ins Ausland oder in Exportverarbeitungszone exportiert werden(auch für Messen und Ausstellungen),
- vom Ausland direkt in eine Exportverarbeitungszone oder in ein exportverarbeitendes Unternehmen importiert werden
- oder im Falle von Fahrzeugen (Schiff, Flugzeug, Kfz) zur gewerblichen Nutzung als Transportmittel genutzt werden.

Daneben treten gelegentlich weitere, nicht kodifizierte Befreiungs- und Ermäßigungstatbestände, die einzelfallbezogen von Regierung und Finanzministerium beschlossen werden, um auf wirtschaftliche Problemlagen zu reagieren oder bestimmte Anreize zu setzen. So wurden etwa zwischen 1999 und 2004 die Automobilproduzenten nur mit 5% der gesetzlich festgelegten Rate beteuert.

## **1.9 Lizenzsteuer (Natural Resources Tax)**

Aus- wie inländische Investitionsprojekte, die natürliche Ressourcen erschließen, unterliegen der Lizenzsteuer.

Obwohl dogmatisch eine Lizenzgebühr, ist die Abgabe praktisch wie eine Steuer umgesetzt und wird allgemeine auch wie eine solche behandelt. Die jeweilige Höhe der zu zahlenden Steuer ergibt sich aus dem Produkt von Steuersatz, Volumen des geschürften Bodenschatzes und dem Verkaufspreis. Die Steuersätze reichen derzeit von 0.5 % bis zu 40 %<sup>41</sup>.

---

<sup>41</sup> Vgl. Appendix 1 und 2 des Decree No. 05-2009-ND-CP on Royalties.

Natürliche Ressourcen umfassen Bodenschätze, Forstprodukte und Meerereszeugnisse. In Abhängigkeit von den abgebauten Rohstoffen können Steuerermäßigungen und sogar zeitlich befristete Befreiungen gewährt werden<sup>42</sup>.

## **1.10 Einkommensteuer (Personal Income Tax)**

Die Regelungen zur Einkommensteuer bislang in verschiedenen Gesetzeswerken und Erlassen geregelt, ist seit dem 01.01.2009 erstmals in einem geschlossenen Gesetzeswerk zusammengefasst, dem Law on Personal Income Tax (PIT)<sup>43</sup>. Es steht zu erwarten, dass dieses junge Gesetz in den kommenden Jahren noch einigen Änderungen unterworfen sein wird.

### **1.10.1 Steuerpflichtige**

Grundsätzlich werden neben den Einkünften Einheimischer auch Einkünfte von in Vietnam tätigen Ausländern mit der persönlichen Einkommensteuer (PIT) besteuert. Als Einheimischer angesehen wird angesehen, wer sich innerhalb eines Steuerjahres mindestens 183 Tage in Vietnam aufhält. Dann ist er voll steuerpflichtig und wird auf der Grundlage seines Welteinkommens besteuert (Vgl. hierzu die unten folgende Steuersatztabellen).

Hinsichtlich der Einkünfte von Ausländern kann sich aber etwas anderes aufgrund abweichender Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen, insbesondere eine teilweise oder vollständige Freistellung von der Steuerpflicht in Vietnam, ergeben (vgl. hierzu den Abschnitt „1.2 Auswirkungen des Doppelbesteuerungsabkommens“).

Es liegt im Verantwortungsbereich des Arbeitgebers, dafür Sorge zu tragen, dass die von seinen Angestellten geschuldete Steuer abgeführt wird<sup>44</sup>. Es bleibt ihm unbelassen die Steuerschuld vom ausgezahlten Einkommen einzubehalten und selbst abzuführen oder seine Belegschaft auf andere Weise zur Zahlung anzuhalten und voll auszuzahlen. In der Praxis überwiegt verständlicherweise die erste Alternative.

Natürliche Personen mit ständigem Wohnsitz außerhalb Vietnams (weniger als 183 Tage Aufenthalt im Steuerjahr) sind jedoch selbst dafür verantwortlich, die Steuer abzuführen<sup>45</sup>.

<sup>42</sup> Vgl. im Einzelnen Kapitel 3 des Decree No. 05-2009-ND-CP.

<sup>43</sup> Von der Nationalversammlung am 21.11.2007 erlassen unter der Kennziffer 04-2007-QH12.

<sup>44</sup> Art. 24, 33 Abs. I PIT.

<sup>45</sup> Art. 33 Abs. II i. V. m. Art. 2 Abs. III, II PIT.

Das Einkommen eines Ausländers (bzw. jedes im Steuersinne als „nicht einheimisch“ Klassifizierten) wird mit Steuersätzen von 0.1 bis 20 % besteuert, abhängig von der Einkunftsart<sup>46</sup>.

Im Hinblick auf Repräsentanzleiter nehmen einige Finanzämter den Standpunkt ein, dass diese auf Grund ihrer besonderen Stellung unabhängig davon, wie viele Tage pro Kalenderjahr sie sich in Vietnam aufhalten, immer voll steuerpflichtig sind.

### **1.10.2 Zu versteuerndes Einkommen**

Die bisherige Unterscheidung von regelmäßigen und unregelmäßigen Einkunftsarten ist durch das neue PIT aufgehoben worden. Besteuerung erfasst die bisherigen regelmäßigen und unregelmäßigen Einkünfte gleichermaßen.

Als relevante Einkünfte nennt das Gesetz Gehälter, Löhne, Zuschüsse und Boni; ferner auch Einkünfte, die zusätzlich zu Lohn bzw. Gehalt in Form von Beteiligungen an Handels-, Produktions- oder Dienstleistungstätigkeiten erworben werden, soweit diese nicht bereits durch die Unternehmensteuer erfasst werden. Auch Einkünfte aus wissenschaftlichen und technischen Dienstleistungen, aus dem Bereich der Informatik, aus Beratertätigkeiten, dem Bereich der Fortbildung, aus Tantiemen aufgrund der Nutzung von Patenten und Warenzeichen sowie Maklerkommissionen.

Mit der Einkommensteuer belastet sind auch Einkünfte auch Lotteriegewinne, Einkünfte aus Technologietransfers sowie Gebühren aus der Nutzung von technischem Know-how, technischen Konstruktionszeichnungen und vergleichbare Zuwendungen.

Geschenke in Geld oder mit Geldwert (mit Ausnahme von Immobilienvermögen) gelten hingegen nicht als besteuerebare Einkünfte.

Einkommen, das in ausländischer Währung ausgezahlt wird, muss zu dem von der Staatsbank festgesetzten Durchschnittswchselkurs zum Zeitpunkt des Entstehens des Einkommens in VND umgetauscht werden. Einkommen, das in Naturalien ausgezahlt wird, wird gemäß den zum Zeitpunkt des Erlangens geltenden Marktpreisen angesetzt.

### **1.10.3 Steuerbefreite Einkünfte**

Das Gesetz nennt eine Reihe von Einkommensarten, die nicht der PIT unterfallen. Hierbei ergeben sich deutliche Unterschiede etwa zum deutschen Einkommensteuerrecht.

Ohne Belastung durch die Einkommensteuer bleiben zunächst Einkünfte, die aus nicht originär wirtschaftlicher Betätigung herrühren, etwa aus Immobilienübertragungen

---

<sup>46</sup> Vgl. im Einzelnen Art. 25ff. PIT.

zwischen Verwandten ersten und zweiten Grades, Stipendien, Transferleistungen und empfangene Entwicklungshilfe.

Auch Schichtzulagen werden nicht besteuert, ebenso wenig das Einkommen aus Agrar-, Vieh- und Fischereiwirtschaft im Rahmen eines Familienbetriebes, der die einzige Einkunftsquelle darstellt<sup>47</sup>.

#### 1.10.4 Steuersätze

Trotz der dogmatischen Loslösung von der Trennung zwischen regelmäßigem und unregelmäßigem, lebt diese im Rahmen der Steuerraten weiter. Die bisherigen regelmäßigen Einkunftsarten (hauptsächlich Einkommen aus selbständiger oder abhängiger Erwerbstätigkeit) werden nun progressiv mit recht moderaten Sätzen besteuert:

Tax Bracket	Portion of Annual Assessable Income (million dong)	Portion of Monthly Assessable Income (million dong)	Tax Rate (%)
1	Up to 60	Up to 5	5
2	Over 60 to 120	Over 5 to 10	10
3	Over 120 to 216	Over 10 to 18	15
4	Over 216 to 384	Over 18 to 32	20
5	Over 384 to 624	Over 32 to 52	25
6	Over 624 to 960	Over 52 to 80	30
7	Over 960	Over 80	35

Entsprechend den deutschen Regelungen, bleiben auch hier die Sozial- und Versicherungsabgaben außer Betracht und werden vor der Berechnung der Steuerschuld abgezogen.<sup>48</sup>

Die hiervon nicht erfassten Einkunftsarten, etwa Kapitalerträge, Erbschaften und Schenkungen aber, systematisch leider verkannt, auch Lizenzgebühren und Tantiemen, werden mit festen und speziellen Sätzen besteuert:

Assessable Income	Tax Rate (%)
(a) Income from capital investments	5
(b) Income from royalties and franchises	5
(c) Income from winnings or prizes	10
(d) Income from inheritances and gifts	10
(e) Income from transfers stipulated in article 13.1	20
(f) Income from transfers stipulated in article 13.2	0.1

<sup>47</sup> Eine detaillierte Auflistung der steuerbefreiten Einkommens mit der entsprechenden Kommentierung findet sich in Art. 4 PIT, Art. 4 des Decree No. 100-2008-ND-CP und Part A, Section III des Circular No. 84-2008-TT-BTC.

<sup>48</sup> Vgl. Art. 21 Abs. I PIT.

(g) Income from real property transfers stipulated in article 14.1	25
(h) Income from real property transfers stipulated in article 14.2	2

### 1.10.5 Besteuerung von Sachzuwendungen

Völlig neu wurde durch die PIT-Reform von 2005 die Besteuerung von Sachzuwendungen geregelt. Art. 3 II (a) PIT benennt als zu versteuerndes Einkommen Lohn und Vergütung in jeder Form, in Geld oder geldwert.

Ausdrücklich ausgenommen sind für ausländische Arbeitnehmer weiterhin einmalig Umzugskosten, anfallende Schulkosten für eigene Kinder und einmal jährlich Heimreisekosten in das Herkunftsland<sup>49</sup>.

Grundsätzlich nicht als besteuert werden fiktive geldwerte Einkünfte, die der Arbeitgeber dadurch gewährt, dass er sich beispielsweise im Arbeitsvertrag verpflichtet, eine kostenlose Kantine einzurichten, ein Fahrzeug zur Bildung von Fahrgemeinschaften zur Verfügung zu stellen oder seinen Angestellten den Zugang zu Sport, Freizeit und Kultureinrichtungen ermöglicht! Es handelt sich hierbei um gruppengebundene Zuwendungen, die nicht personengebunden sind. Das vietnamesische Recht sieht daher keine Möglichkeit, eine konkrete Person zu besteuern. Dieser Grundsatz wird durchbrochen, sobald einer Person ein persönliches und namensgebendes Recht zugesprochen wird, also eine klare, spezialisierte und geldwerte Vermögensposition geschaffen wird. In diesem Fall ist der geldwerte Vorteil PIT-pflichtig.<sup>50</sup>

## 1.11 Grund- und Haussteuer (Land and Housing Tax)

Die Grund- und Haussteuer ist eine Steuer auf Land- und Gebäudenutzungsrechte<sup>51</sup>. Diese Steuer sollte nicht mit der Lizenzgebühr verwechselt werden, die für ein Landnutzungsrecht von dem Lizenznehmer an den Staat zu zahlen ist. Die Haussteuer wird allerdings gegenwärtig nicht erhoben. Unternehmen mit Auslandskapital sind von der Grundsteuer befreit, wenn sie bereits den Landpachtzins abgeführt haben.

Die Basis für die Berechnung der Grund- und Haussteuer auf Landnutzungsrechte beruht auf drei Elementen: der Landoberfläche, der Kategorie des Landstücks und der Steuerrate.

<sup>49</sup> Vgl. Part A, II, 2. Add. des Circular 84-2008-TT-BTC on personal income tax.

<sup>50</sup> Vgl. Circular 62-2009-TT-BTC.

<sup>51</sup> Siehe: Ordinance on Residential Housing-Land Tax.

Der Steuerrate für Landnutzungsrechte beträgt 0,5 % des steuerpflichtigen Grundstückwertes pro Jahr und für Gebäude 0,3 % des steuerpflichtigen Wertes pro Jahr.

Der „steuerpflichtige Wert“ ist der Landpreis, der sich aus den Komponenten Oberfläche und Kategorie des Landstücks zusammensetzt. Beide Komponenten werden von der Regierung festgelegt und differieren nach der Art des Grundstücks und dessen Verwendungszwecks. Auf dieser Basis hat die Regierung mehrfach die Möglichkeit, die Höhe der Steuer nach ihrem Ermessen zu beeinflussen.

## **1.12 Besteuerung von Repräsentanzen**

Da Repräsentanzen grundsätzlich keiner Tätigkeit nachgehen dürfen, bei der Gewinne erzielt werden können, fällt regelmäßig keine Körperschaftsteuer an.

Die Repräsentanzen werden den Zweigstellen (resident establishment) jedoch dann steuerrechtlich gleichgestellt, wenn die Repräsentanz im Namen der ausländischen Firma rechtsverbindliche Verträge eingehen kann oder regelmäßig Güter liefert bzw. Dienstleistungen anbietet. Bei Vorliegen einer dieser Voraussetzungen wird die Repräsentanz steuerrechtlich wie eine permanente Zweigstelle behandelt und unterliegt damit der 25 %igen Steuerpflicht<sup>52</sup>.

## **1.13 Besteuerung von Zweigstellen**

Zweigstellen ausländischer Unternehmen unterfallen der Körperschaftsteuer und Gewinne werden mit der regelmäßigen Rate von 25% belastet<sup>53</sup>.

Im Gegensatz zu anderen Investitionsformen können hier jedoch anteilige Verwaltungskosten der Muttergesellschaft in Abzug gebracht werden. Zudem wird auf Zweigstellen keine Gewinntransfersteuer erhoben.

Auch in diesem Zusammenhang ist das zwischen Vietnam und Deutschland bestehende Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten. Die Regelungen des DBA verdrängen kollidierende Bestimmungen des vietnamesischen Steuerrechts. So schreibt etwa das Körperschaftsgesetz vor, dass ausländisches Unternehmen mit Niederlassung in Vietnam hier auch die Gewinne zu versteuern hat, die nicht in Verbindung mit der Tätigkeit der Zweigstelle stehen. Diese Regelung gilt nach Art. 7, Abs. I DBA nicht für Unternehmen mit Hauptsitz in Deutschland.

---

<sup>52</sup> Part A, 1.4 des Circular No. 130-2008-TT-BTC on Corporate Income Tax.

<sup>53</sup> Art. 2 Abs. 2 lit. a CIT.

## KAPITEL 2: Import- und Exportrecht

### 2.1 Import- und Exportbeziehungen

Das Handelsministerium (Ministry of Trade and Commerce) ist verantwortlich für die Verwaltung von Export- und Importaktivitäten sowie die Erteilung entsprechender Genehmigungen. Vietnams Außenhandel ist noch immer sehr stark reguliert.

### 2.2 Außenhandel

Die vietnamesische Regierung kontrolliert den Außenhandel durch Importzölle, Importkontrollen und durch die Lizenzierung von Im- und Exporteuren, um das gegenwärtige Handelsdefizit abzubauen. Ferner ist Vietnam an einer effizienteren Nutzung der sehr beschränkt verfügbaren Devisen interessiert. Daher versucht die vietnamesische Regierung den Import von Gütern zu reduzieren und im Gegenzug die heimische Produktion für den inländischen Markt sowie für den Export zu stärken.

Es besteht jedoch zum einen die Gefahr, dass sich diese restriktive Importpolitik langfristig negativ auf das vietnamesische Wirtschaftswachstum auswirken kann, da vor allem beim Import von für die Produktion benötigten Materialien und Maschinen vietnamesische Unternehmen in zunehmenden Maße vor Probleme gestellt werden.

Zum anderen ist eine Fortführung dieser Politik bereits aufgrund der weitreichenden Verpflichtungen gegenüber der WTO nicht weiter praktikierbar. Allerdings führt die Angst vor einem Erlahmen der Binnenproduktion zu eher moderaten Reformschritten. So ist der Erwerb einer Vertriebslizenz noch immer nicht ohne weiteres möglich, eine nicht unerhebliche Anzahl von Produktgruppen darf schlicht nicht importiert werden, etwa die meisten Tabak- und Rohölprodukte, Videos, CDs und DVDs. Die Liste der Importverbote wird jedoch zusehends kürzer, die WTO-Protokolle werden widerwillig aber immerhin überwiegend fristgerecht umgesetzt.<sup>54</sup>

### 2.3 Im- und Exportzölle

Grundsätzlich müssen alle Güter, die nach Vietnam ein- oder ausgeführt werden verzollt werden. Eine Zollpflicht besteht auch dann, wenn Waren die Grenzen von inländischen Freihandelszonen passieren.

Von der Zollpflicht ausgenommen sind aber z.B. Transitgüter, die die Staatsgrenzen nur zur Umladung oder Durchquerung des Hoheitsgebiets überqueren und humanitäre Hilfsgüter<sup>55</sup>.

<sup>54</sup> Vgl. etwa Decision No. 10-2007-QD-BTM, announcing the scheduling for implementation of trading and distribution activities, getroffen am 21.05.2007.

<sup>55</sup> Eine vollständige Auflistung findet sich unter Art.3 LIE.

Seit der Aufnahme Vietnams in die ASEAN und den Beitritt zur ASEAN Free Trade Area (AFTA) und WTO ist eine Reduzierung der Im- und Exportzölle zu verzeichnen. Der maximale Zollsatz bereits 1996 von 100 % auf 60 % gesenkt, ist weiter differenziert und abgesenkt worden.

Das Gesetz über Im- und Exportzölle (LIE)<sup>56</sup> regelt die Zahlung von Im- und Exportzöllen. Da die Im- und Exportzölle jährlich überprüft und zum Teil neu festgesetzt werden, lassen sich

keine verlässlichen Angaben über die Höhe der Zölle machen. Grundsätzlich gibt es aber zwei verschiedene Arten von Zollraten: Standard- und Vorzugsrate für bestimmte Produktgruppen<sup>57</sup>.

Die Berechnungsgrundlage für Importzölle sind die Versicherungsfrachtkosten (Cost Insurance Freight (CIF) und der Free on Board (FOB) für Exportzölle. Sämtliche Zölle müssen in VND gezahlt werden. Ist der Wert von Gütern in ausländischen Währungen angegeben, dann ist dieser Wert nach dem offiziellen Wechselkurs umzurechnen und der zu entrichtende Zoll dann in VND zu begleichen.

Durch das Bilaterale Handelsabkommen (BTA) steht zumindest eine Zollsenkung für Produkte aus den USA voraussichtlich aber auch für solche aus der EU in Aussicht (vgl. dazu unten). Spürbare Vereinfachungen für Händler jeder Nationalität hat zudem die Anpassung des Zollsystems an die WTO-Vorgaben mit sich gebracht.

## **2.4 Im- und Exportgenehmigung (Import and Export License)**

### **2.4.1 Export**

Unternehmen mit Auslandskapital dürfen seit dem 01.08.2000 unmittelbar oder auch durch Export-Treuhänder exportieren. Die grundsätzliche Pflicht zur Anmeldung eines Exportplans ist weggefallen. Werden Erzeugnisse ausgeführt, die in Übereinstimmung mit der Investitionslizenz hergestellt wurden, muss dem Zollamt lediglich zu Beginn eine Kopie der Investitionslizenz vorgelegt werden, um das Exportverfahren durchzuführen. Werden andere Erzeugnisse exportiert, muss auf die Zollerklärung der Vermerk „In Vietnam zum Export gekaufte Erzeugnisse“<sup>58</sup> angebracht werden.

Nach Beendigung einer Projektstätigkeit ist sowohl für die Abwicklung eingeführter Ausrüstung, Maschinen, Transportmittel und Materialien in Vietnam als auch für die Wiederausfuhr dieser Gegenstände, die dem Anteil des ausländischen Investors am Anlagevermögen entspricht, die Genehmigung des Handelsministeriums erforderlich.

---

<sup>56</sup> Law No. 45.2005-QH11 on Export and Import Duties, erlassen am 14.06.2005.

<sup>57</sup> Vgl. zu den "preferential rates" die aktuell verbindliche Decision No. 13-2008-QD-BTC, amending the preferential import rates applicable to passenger vehicles in the preferential import tariff list, vom 11.03.2008.

<sup>58</sup> "Goods purchased in Vietnam for export"

### **2.4.2 Import**

Auf der Grundlage der Investitionslizenz und der Durchführbarkeitsstudie müssen Unternehmen mit Auslandskapital bei der Einfuhr von Anlagevermögen beim Handelsministerium einen Importplan zur Genehmigung einreichen. Hierzu zählen Ausrüstung, Maschinen, Transportmittel und Materialien zur erstmaligen Bildung des Anlagevermögens. Ist der Importplan nicht mit der Investitionslizenz und der Durchführbarkeitsstudie vereinbar, muss die Investitionslizenzierungsbehörde zustimmen. Wird eine Investitionslizenz zur Ausweitung der Investition abgeändert oder werden Ausrüstung, Maschinen oder Transportmittel ausgetauscht oder erneuert, ist auch hierfür ein Importplan zu erstellen und beim Handelsministerium zur Genehmigung einzureichen.

Für die Einfuhr von Rohstoffen und Materialien zu Produktionszwecken sowie von Erzeugnissen zu Geschäftszwecken ist auf der Grundlage der Durchführbarkeitsstudie und der Ergebnisse der Umsetzung des Importplans des Vorjahres, ebenfalls ein Importplan aufzustellen und beim Handelsministerium zur Genehmigung einzureichen. Der Plan sollte folgende Angaben enthalten:

- Rohstoffe, die eingeführt werden, um Erzeugnisse für den Export herzustellen;
- Rohstoffe die eingeführt werden, um Erzeugnisse für den Verkauf auf dem heimischen Markt herzustellen und
- Materialien, die beim Herstellungsprozess in dem Sinne verbraucht werden, dass sie nicht Teil des Produkts werden.

Wird Zubehör für die Tätigkeit des Unternehmens ersetzt oder übersteigt der Wert der Rohstoffe und Materialien, die zu Produktionszwecken eingeführt werden, den Wert des genehmigten Plans nicht mehr als um 10 % und der Gesamtwert nicht US\$ 200.000, dann kann das Einfuhrverfahren über die Zollbehörden erfolgen und bedarf nicht der Einreichung eines Importplans zur Genehmigung.