

Sonderwirtschaftszonen und andere Steuervergünstigungen in Indien

Winfried Ruh und Michael Beyer*

Die im internationalen Vergleich relativ hohen Steuersätze für Körperschaften sind nicht das letzte Wort des indischen Fiskus. Vielmehr sieht das indische Steuerrecht nach dem Vorbild Chinas umfangreiche Steuervergünstigungen vor, die Indien zu einem interessanten Investitionsstandort machen. Dieser Aufsatz liefert einen kurzen Überblick über die steuerlichen Vergünstigungen und Anreize, die das indische Steuerrecht ausländischen Investoren bietet. In diesem Zusammenhang sind insbesondere beträchtliche Steuervorteile bei der Ansiedlung von Tochterkapitalgesellschaften in Sonderwirtschaftszonen zu nennen.

INHALTSÜBERSICHT

- I. Überblick
- II. Sonderwirtschaftszonen
- III. Branchenabhängige und sonstige Vergünstigungen
- IV. Verbindliche Steuerauskunft (Advance Tax Ruling)

I. Überblick

Deutschland ist mit Exporten im Wert von 8,2 Mrd. € im Jahr 2008 der bedeutendste Handelspartner Indiens innerhalb der EU. Auf dem umgekehrten Wege gelangten Waren im Wert von 5,3 Mrd. € nach Deutschland. Dies verdeutlicht die engen wirtschaftlichen Beziehungen der beiden Staaten zueinander, die als Konsequenz auch steuerliche Fragen aufwerfen. Die hohen Steuertarife für ausländische Körperschaften von bis zu 42,23 % sind nicht das letzte Wort des indischen Fiskus (vgl. Ruh/Beyer, IWB 2009 F. 6 Indien Gr. 2 S. 101 ff.). Vielmehr gewährt das indische Steuerrecht zahlreiche Steuervergünstigungen, um ausländische Direktinvestitionen anzuziehen und die eigene Wirtschaft und Infrastruktur zu fördern. Dabei sind an erster Stelle die Steuervergünstigungen in Sonderwirtschaftszonen als positive Standortfaktoren zu nennen, die insbesondere durch Steuervorteile für Export- und Softwareunternehmen sowie für Infrastrukturprojekte ergänzt werden. Ungeachtet der

* STB/FB f. IStR Dipl.-Bw. (FH) Winfried Ruh ist Partner bei Graf Kanitz, Schüppen & Partner in Freiburg; Dipl.-Volksw. Michael Beyer ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für betriebswirtschaftliche Steuerlehre von Prof. Dr. Kessler, Albert-Ludwigs-Universität, Freiburg/Breisgau.

derzeitigen – in Indien relativ schwach ausgeprägten – Finanz- und Wirtschaftskrise bleibt Indien mittelfristig ein attraktiver Investitionsstandort. Die im internationalen Vergleich niedrigen Produktionskosten sowie gut ausgebildete Arbeitskräfte sind charakteristisch für Indien (Ilsemann/Krause, RIW 2009 S. 43 ff.).

II. Sonderwirtschaftszonen

Sonderwirtschaftszonen sind ein international gängiges Instrument zur Förderung der Ansiedlung bestimmter Industrien. Die ersten indischen Sonderwirtschaftszonen wurde 1965 eingerichtet. Dabei handelte es sich noch um sog. „Export Processing Zones“ (EPZ), welche ausschließlich die steuerliche Förderung der Herstellung und des Exports von Gütern zum Ziel hatten. Ab dem Jahr 2000 wurde in Bezug auf steuerbegünstigte Sonderwirtschaftszonen eine neue Politik verfolgt, indem die EPZ bereits mit Wirkung ab 2001 in Sonderwirtschaftszonen umgewandelt wurden. Mit diesem neuen Modell ging eine Vereinfachung des Genehmigungsverfahrens für „Special Economic Zones“ (SEZ) und die Gewährung umfangreicher steuerlicher Anreize einher. Die indische Regierung bezweckte mit der Neuausrichtung der Sonderwirtschaftszonenpolitik die Stärkung der heimischen Wirtschaft und den Ausbau der Infrastruktur (Govind, IStR 2001 S. 63 f.).

Mit dem SEZ Act 2005 folgte eine weitere Vereinfachung der Form- und Gründungsvorschriften verbunden mit einer gezielten Exportförderung über sog. „Tax Holidays“. Durch die Etablierung stabiler und langfristig ausgerichteter politischer Rahmenbedingungen wurden die Entwicklung und das Management der Sonderwirtschaftszonen deutlich verbessert, mit der Folge, dass zwischenzeitlich ca. 250 SEZ bestehen. Anders als beispielsweise in China, wo Industrieparks und Sonderwirtschaftszonen ausschließlich staatlicherseits ausgewiesen werden, können Unternehmen in Indien auf eigene Initiative einen Antrag zur Errichtung einer Sonderwirtschaftszone stellen (Lipsher, TNI 2006, Vol. 44 S. 859 ff.). Neben den nachfolgend dargestellten steuerlichen Vergünstigungen genießen Unternehmen, die sich in Sonderwirtschaftszonen ansiedeln, weitere Privilegien, z. B. die Befreiung von Einfuhrzöllen und Verbrauchsteuern auf Produkte aus dem Binnenland (vgl. Ossola-Haring/Ruh, Wachstumsmarkt Indien S. 14 f. sowie den Überblick über die indischen SEZ unter www.sezindia.nic.in).

1. Steuerliche Anreize

Für ausländische Direktinvestitionen in speziell ausgewiesenen Sonderwirtschaftszonen wird Investoren bis zu zehn Jahre völlige Steuer- und Abgabefreiheit gewährt. Die Sonderwirtschaftszone wird wie ein eigenständiges, außerhalb des indischen Zollgebiets liegendes, Territorium behandelt.

Hinsichtlich der gewährten Vergünstigungen ist zu differenzieren zwischen Entwicklungsgesellschaften und Unternehmen, die sich lediglich in einer bestehenden SEZ niederlassen.

Für **Entwicklungsgesellschaften** gilt eine zehnjährige Steuerbefreiung (Tax Holidays) innerhalb eines Zeitraums von 15 Jahren. Darüber hinaus wird eine Befreiung von der Mindestbesteuerung (Minimum Alternate Tax – MAT), der 16,995 %igen Dividendenbesteuerung (Dividend Distribution Tax – DDT), der Central Sales Tax und der Service Tax gewährt. Die Aufgabe von Entwicklungsgesellschaften besteht in der erstmaligen Errichtung einer Sonderwirtschaftszone. Darunter fällt die Planung und Bereitstellung der erforderlichen Infrastruktur. Entwicklungsgesellschaften können sowohl aus dem privaten als auch aus dem öffentlich-rechtlichen Sektor stammen. Denkbar sind auch Public-Private-Partnerships (Viswanathan, Tax Planning International Review 2006 S.17 f.). Überwiegend kommt diese Funktion jedoch privaten Entwicklungsgesellschaften zu (s. „list of special economic zones“, www.sezindia.nic.in).

Die für ausländische Investoren interessantere Variante besteht in der Gründung einer **Tochtergesellschaft in einer Sonderwirtschaftszone**, die für die Dauer von fünf Jahren zu einer vollständigen Steuerbefreiung auf Exportgewinne führt. Für weitere fünf Jahre gilt eine hälftige Freistellung, die nochmals um zusätzliche fünf Jahre verlängert wird, sofern der Steuerpflichtige ein Sonderkonto zur Einstellung von Exportgewinnen einrichtet, das sog. „Special Economic Zone Re-Investment Allowance Reserve Account“. Diese weitere Verlängerung kann jedoch nur für max. 50 % der erwirtschafteten Gewinne in Anspruch genommen werden, sofern diese Mittel innerhalb von drei Jahren in neue Anlagen oder Maschinen reinvestiert werden (Sec. 10 AA ITA). Bis zur Vornahme der Investition können die dort verbuchten Exportgewinne jedoch für geschäftsbezogene Zwecke verwendet werden. Exportgewinne, die sich nach Ablauf der dreijährigen Ablaufrfrist noch im Bestand des Sonderkontos befinden, unterliegen der regulären Besteuerung. Die Ausschüttung an Gesellschafter sowie der Abfluss der Mittel in das Ausland lässt die 50 %ige Steuerfreistellung für das betreffende Jahr entfallen (vgl. Singhanian/Singhanian, Student’s Guide to Income Tax, New Delhi 2007).

Die Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen im Rahmen von Sonderwirtschaftszonen setzt voraus, dass es sich um ein neu gegründetes Unternehmen in Indien handelt. Es darf gerade nicht aus einer Abspaltung oder einer Reorganisation eines bereits bestehenden Unternehmens hervorgehen (Sec. 10 AA [4] ITA). Anlagen und Maschinen, die zuvor der Produktion eines anderen Unternehmens dienten, dürfen zwar verwendet werden, aber 20 % des Gesamtwertes der Anlagen nicht übersteigen (Sec. 33 B ITA). Die von der Einkommensteuer befreiten Exportgewinne werden nach der folgenden Formel ermittelt (Singhanian/Singhanian, a. a. O. S. 72):

Gewinne gesamt x Exportumsatz
Gesamtumsatz

Dieses Berechnungsschema ist nachteilig für Unternehmen, die auch außerhalb einer Sonderwirtschaftszone Umsätze in Indien generieren, da diese Umsätze den Nenner vergrößern. Dies hat zur Folge, dass die in den Sonderwirtschaftszonen gewährten Vergünstigungen ins Leere laufen und es zu einer Diskriminierung von Unternehmen mit zusätzlichen Umsätzen außerhalb von SEZ kommt. Die indische Regierung hat jedoch bereits Anfang 2009 beschlossen, diese Ungleichbehandlung mit einer Änderung von Sec. 10 AA (7) ITA zu beseitigen, die aber erst auf zukünftige Fälle ab dem Veranlagungszeitraum 2009/2010 Anwendung findet (Shah/Jaine, TNI 2009, Vol. 55 S. 260, 263).

Ferner entfällt für in Sonderwirtschaftszonen ansässige Unternehmen die MAT (vgl. Ruh/Beyer, IWB 2009 F. 6 Indien Gr. 2 S. 101 ff.). Grundsätzlich sind sämtliche betriebsbezogenen Verluste abziehbar. Zusätzlich besteht die Möglichkeit, Verluste vorzutragen (Nabhi's, Income Tax Guidelines S. 48).

Im Rahmen des SEZ Act 2005 wurden auch Free Trade and Warehousing Zones (FTWZ) eingeführt. Sie sind eine Unterkategorie von SEZ, gewähren aber die gleichen Vergünstigungen. Geschäftseinheiten in FTWZ sind jedoch auf Logistik, Lagerung und Transport beschränkt.

Darüber hinaus existieren die schon vor dem SEZ Act 2005 geregelten Free Trade Zones (FTZ) gem. Sec. 10 A ITA. Dabei handelt es sich um Freihandelszonen, die eine zehnjährige Freistellung der Exportgewinne für dort angesiedelte Unternehmen gewähren. Die Vergünstigungen werden nach derzeitiger Rechtslage aber nur noch bis zum Veranlagungszeitraum 2010/2011 gewährt.

Vergünstigungen in Sonderwirtschaftszonen	
SEZ-Entwicklungsgesellschaften	In SEZ neu gegründete Unternehmen
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Tax Holidays: <ul style="list-style-type: none"> - zehnjährige Steuerbefreiung innerhalb eines Zeitraums von 15 Jahren 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Tax Holidays: <ul style="list-style-type: none"> - zehnjährige Steuerbefreiung für 100 % der Exportgewinne - für weitere fünf Jahre 50 %ige Steuerbefreiung - nochmalige Verlängerung der hälftigen Steuerfreistellung um weitere fünf Jahre sofern <ul style="list-style-type: none"> - max. die Hälfte des Exportgewinns in ein Sonderkonto eingestellt wird und - die Mittel innerhalb von drei Jahren in neue Maschinen und Anlagen investiert werden

▶ Befreiung von der Mindestbesteuerung (Minimum Alternate Tax)	▶ Befreiung von der Mindestbesteuerung (Minimum Alternate Tax)
▶ Befreiung von der Dividend Distribution Tax (DDT: bis zu 16,995 % auf Ausschüttungen)	▶ keine Zollabgaben und Verbrauchsteuern
▶ Umsatzsteuerbefreiung (Central Sales Tax und Service Tax)	▶ Verluste sind abziehbar und vortragsfähig

2. Das Genehmigungsverfahren

Die Errichtung einer Special Economic Zone (SEZ) kann beim Board of Approval (BoA) beantragt werden. Es handelt sich dabei um ein staatliches Gremium, das hauptsächlich aus Mitarbeitern der verschiedenen Ministerien besteht (vgl. unter www.sezindia.nic.in).

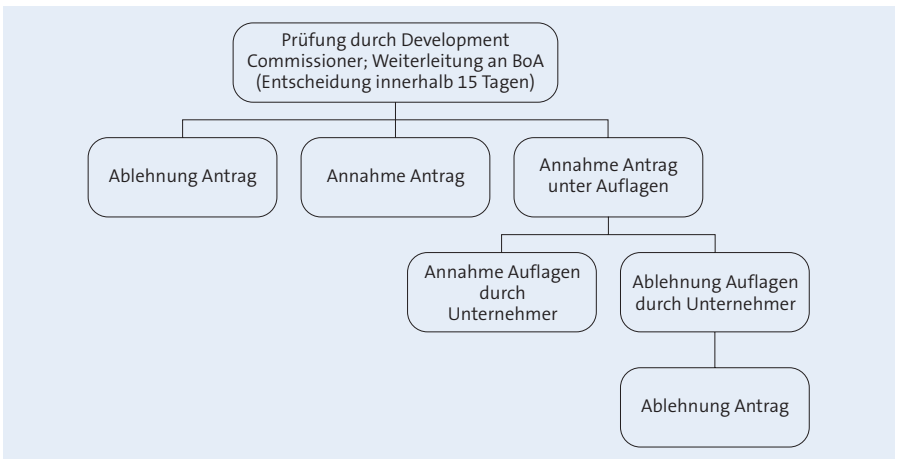


Abb.: Genehmigungsverfahren für die Niederlassung eines Unternehmens in einer bestehenden SEZ

In das Genehmigungsverfahren ist jedoch die Regierung des jeweils betroffenen indischen Bundesstaates mit eingebunden. Die Genehmigung für die Niederlassung eines Unternehmens innerhalb einer bereits bestehenden SEZ („establishment of a unit“) erfolgt durch ein lokales Komitee, an dessen Spitze der sog. Development Commissioner der betreffenden SEZ steht. Dieses Amt wird i. d. R. durch einen Beamten des Staates besetzt. Der Commissioner ist gesetzlich dazu verpflichtet, die zügige Entwicklung der SEZ voranzutreiben (Sec. 11 ff. SEZ Act 2006). Er hat den Antrag auf Errichtung einer Niederlassung innerhalb einer bereits bestehenden SEZ nach eigener Prüfung dem BoA vorzulegen. Das BoA muss dann innerhalb von

15 Tagen entscheiden. Neben der Ablehnung und der einfachen Genehmigung des Antrags, kann das BoA auch eine Genehmigung unter Auflagen erteilen (Sec. 15 SEZ Act 2005).

III. Branchenabhängige und sonstige Vergünstigungen

Steuerliche Vergünstigungen existieren neben den SEZ ferner in Electronic Hardware Technology Parks (EHTP) oder Software Technology Parks (STPI) für Infrastrukturprojekte und insbesondere für exportorientierte Unternehmen.

1. Exportorientierte Unternehmen

Für zu 100 % exportorientierte Unternehmen (Export Oriented Unit – EOU) werden außerhalb von Sonderwirtschaftszonen Steuervorteile gewährt. Die Vergünstigung wird nur für neu gegründete Unternehmen gewährt, nicht jedoch für die Abspaltung einer EOU aus einem bestehenden Unternehmen oder Umstrukturierungen (vgl. Sec. 10 B i. V. mit Sec. 33 B ITA). Für EOU wird eine fünfjährige Steuerbefreiung (Tax Holidays) gewährt, wobei die Ermittlung der generierten Exportgewinne nach der unter II, 1 dargestellten Formel erfolgt. Auch diese Vergünstigung wird nach derzeitiger Rechtslage letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2010/2011 gewährt (Sec. 10 B ITA). Gegen Zahlung einer Gebühr (concessional duty) ist es EOU erlaubt, bis zu 50 % der hergestellten Produkte auch auf dem indischen Markt zu veräußern (Foreign Trade Policy 2009–2014, s. unter <http://dgft.delhi.nic.in>). Dabei dürfen diese Produkte maximal zu 90 % ihres FOB-Wertes (Incoterm: Free on Board) veräußert werden. Die Möglichkeit der Veräußerung von Waren auf dem Inlandsmarkt (domestic tariff area) wird nur solchen EOU gewährt, die positive Auslandsgewinne (net foreign earnings) vorweisen können. Von dieser Regelung sind jedoch folgende Branchen ausgenommen: Juwelen, Automobile, Spirituosen und Bücher.

2. Infrastrukturprojekte

Indien besitzt im Gegensatz zu China eine nur unterentwickelte Infrastruktur, die die wirtschaftliche Entwicklung hemmt. Zur Beseitigung dieses Standortnachteils sieht das indische Steuerrecht eine Förderung der Infrastrukturentwicklung vor. Für Unternehmen, die in den begünstigten Infrastrukturbereichen tätig sind, wird eine vollumfängliche Steuerbefreiung für zehn aufeinanderfolgende Jahre innerhalb eines Zeitraums von 20 Jahren gewährt. Zu den begünstigten Infrastrukturbereichen zählen Bau und Unterhalt von Straßen, Brücken, Eisenbahnsystemen, Bau von Flughäfen und Hafenanlagen sowie die Wasserversorgung (Ossola-Haring/Ruh, a. a. O. S.184).

3. STPI, EHTP und sonstige Vergünstigungen

Investitionen in Software Technology Parks (STPI) werden ebenfalls steuerlich gefördert. Dabei handelt es sich um Unternehmen, die Software entwickeln und IT-Dienstleistungen

exportieren. Voraussetzung für die Inanspruchnahme einer zehnjährigen Einkommensteuerbefreiung ist allerdings die Registrierung bei einer eigens für das STPI eingerichteten Behörde (Nabhi's, a. a. O. S. 45). Für Hardwareentwickler existiert eine vergleichbare Förderung im Rahmen des Electronics Hardware Technology Park Scheme (EHTP). Beide Programme wurden aufgelegt, um das Wachstum der IT-Branche in Indien zu unterstützen. Steuerbefreiungen können allerdings sowohl von in Indien ansässigen Unternehmen als auch von ausländischen Unternehmen (foreign companies) in Anspruch genommen werden. Demgegenüber können Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen die Steuerbefreiung nicht in Anspruch nehmen.

Für von einer indischen Behörde anerkannte industrielle Forschungs- und Entwicklungsunternehmen wird eine fünfjährige Steuerbefreiung gewährt (Ossola-Haring/Ruh, a. a. O. S. 185).

Schließlich werden Investitionen in besonders strukturschwachen Regionen des Landes ebenfalls über die Gewährung von Tax Holidays gefördert (Sec. 10 C ITA.). Es muss sich dabei jedoch um eine vollständige Unternehmensneugründung handeln. Hier besteht wiederum die Möglichkeit unter bestimmten Voraussetzungen bis zu 50 % der Produktion auf dem indischen Markt zu veräußern.

Branchenabhängige und sonstige Vergünstigungen außerhalb von SEZ		
Exportorientierte Unternehmen (EOU)	Infrastrukturprojekte	Industrielle Forschungs- & Entwicklungsunternehmen
Voraussetzungen: ► grundsätzlich 100 % Exportorientierung (gegen Gebühr sind auch Inlandsumsätze zulässig) ► unabhängig vom Ort der Niederlassung ► neu gegründetes Unternehmen	Bau und Unterhalt von ► Straßen ► Brücken ► Eisenbahnsystemen Bau von ► Flughäfen ► Hafen- oder ► Wasserversorgungsanlagen	→ fünfjährige Ertragsteuerbefreiung Software Technology Parks → zehnjährige Ertragsteuerbefreiung Befristung bis 31.3.2011 Förderung von Investitionen in strukturschwachen Regionen bei Neugründungen
→ Gewährung einer fünfjährigen Ertragsteuerbefreiung (Tax Holidays)	→ 100 % Ertragsteuerbefreiung für zehn aufeinanderfolgende Jahre innerhalb eines Zeitraums von 20 Jahren	→ 100 % Ertragsteuerbefreiung für zehn aufeinanderfolgende Jahre
Befristung bis 31.3.2011		

IV. Verbindliche Steuerauskunft (Advance Tax Ruling)

Beabsichtigt ein ausländischer Investor in Indien die Inanspruchnahme der steuerlichen Vergünstigungen in Sonderwirtschaftszonen oder anderer der o. g. steuerbegünstigten Bereiche, besteht die Möglichkeit, eine verbindliche Auskunft bei der „Authority of Advance Rulings“ (Behörde für verbindliche Auskünfte, s. unter www.aar.gov.in) einzuholen. Die Kosten hierfür belaufen sich auf 2.500 INR (35 €). Solche Auskünfte sind sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Behörde verbindlich (Shah/Ajinkya, TNI 2009, Vol. 55 S. 219). Dieses Auskunftsverfahren macht das indische Steuersystem für den ausländischen Investor transparenter und verständlicher und bietet somit hinsichtlich der zukünftigen Steuerbelastung für Gewinne aus Investitionen in Indien Planungssicherheit (Ossola-Haring/Ruh, a. a. O. S.185 f.).

FAZIT

Indien bietet ausländischen Investoren eine Vielzahl von reizvollen Steuervergünstigungen, an deren erster Stelle Sonderwirtschaftszonen zu nennen sind, deren Errichtung durch den Special Economic Zones Act 2005 erheblich vereinfacht wurde. Die mittlerweile ca. 250 Sonderwirtschaftszonen haben nicht zuletzt durch großzügige, auf bis zu 15 Jahre angelegte Steuervergünstigungen entscheidend zur Ansiedlung von ausländischen Unternehmen in Indien beigetragen. Letztere laufen nach derzeitiger Rechtslage allerdings im Veranlagungszeitraum 2010/2011 aus, wobei aber abzuwarten bleibt, ob der indische Gesetzgeber – auch im Hinblick auf die Weltfinanzkrise – eine Verlängerung beschließen wird. Zusätzlich bietet das indische Steuerrecht eine Reihe weiterer Steuervergünstigungen für ausländische Investoren, insbesondere für Export- und Softwareunternehmen sowie im Rahmen von Infrastrukturprojekten, die aber teilweise ebenfalls im Veranlagungszeitraum 2010/2011 auslaufen. Im Rahmen des Advance Tax Ruling besteht die Möglichkeit, verbindliche Auskünfte der indischen Finanzverwaltung zu den einzelnen Steuervergünstigungen einzuholen, wodurch Rechts- und Planungssicherheit besteht. Ein Wermutstropfen ist allerdings die höchstrichterlich bestätigte Auffassung der indischen Finanzverwaltung, wonach Verrechnungspreisanpassungen ungeachtet der in Sonderwirtschaftszonen bestehenden Steuervergünstigungen der vollumfänglichen Besteuerung unterliegen (vgl. Ruh/Beyer, IWB 2009 F. 6 Indien Gr. 2 S. 105).

Rechtsgrundlagen: Income Tax Act 1961 in der Fassung v. 1.4.2009 (ITA); SEZ Act 2005 (Gesetz Nr. 28 v. 23.6.2005); SEZ Rules 2006 (Gesetz v. 10.2.2006).

Literatur (Überblick): Govind, Die Export-Import Politik 2000, ISTR 2001 S. 63 ff.; Ilsemann/Krause, Unternehmenskauf und Beteiligungen in Indien, RIW 2009 S. 43 ff.; Lipscher, India's Do-It-Yourself Special Economic Zones, Tax Notes International (TNI) 2006, Vol. 44 S. 859 ff.; Nahbi's, Income Tax Guidelines & Mini Ready Reckoner, 2007/2008, 2008/2009, 36. Aufl., New Delhi 2007; Ossola-Haring/Ruh, Wirtschaftswachstum Indien, München 2008; Ruh/Beyer, Überblick über internationale Aspekte des indischen Körperschaftsteuerrechts, IWB 2009 F. 6 Indien Gr. 2 S. 101 ff.; Shah/Ajinkya, The Rising Popularity of Advance Rulings in India, TNI 2009, Vol. 55 S. 219 ff.; Shah/Jaine, TNI 2009, Vol. 55 S. 260, 263; Singhania/Singhania, Student's Guide to Income Tax, 40. Aufl., New Delhi 2008; Viswanathan, Investors in the New Special Economic Zones, Tax Planning International Review 2006 S. 17 ff. ■