



Aktuelle Entscheidungen zur Finanzierung russischer Tochtergesellschaften

Aktuelle
Rechtsprechung
zu Lasten des
Steuerzahlers

Allgemeine
Regelungen zur
Abzugsfähigkeit
von Zinsen

I. Gesellschafter-Fremdfinanzierung: Oberstes Wirtschaftsgericht der Russischen Föderation entscheidet zu Lasten des Steuerzahlers

Am 15. November 2011 hat das Präsidium des Obersten Wirtschaftsgerichts der Russischen Föderation eine maßgebende Entscheidung im Bereich der Gesellschafter-fremdfinanzierung zu Lasten des Steuerzahlers getroffen. Das Gericht teilt mit dieser Entscheidung die bisher streitige Position der russischen Steuerbehörden hinsichtlich der Frage, ob Vorschriften des nationalen Steuerrechts über eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen für ausländisches Fremdkapital Vorrang gegenüber den entsprechenden Regelungen des internationalen Steuerrechts, insbesondere der Doppelbesteuerungsabkommen (weiter: DBA), die eine uneingeschränkte Abzugsfähigkeit vorsehen, genießen.

Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen nach russischem Steuerrecht

Es wird zwischen zwei Regelungen unterschieden:

1. Art. 269 Punkt 1 Steuergesetzbuch der Russischen Föderation (SteuerGB RF) regelt eine Zinsschranke für Darlehen unabhängig davon, ob diese der Gesellschaft durch Dritte oder durch ihre Gesellschafter gewährt wurden.

Es wird einerseits von einer durchschnittlichen Zinsbelastung bei Darlehen, die unter vergleichbaren Bedingungen im gleichen Quartal gewährt wurden, ausgegangen. Eine Über- bzw. Unterschreitung der durchschnittlichen Zinsbelastung in Höhe von maximal 20% ist unbeachtlich.

Andererseits wird auf einen absoluten Zinssatz abgestellt, sofern keine vergleichbaren Darlehen im gleichen Quartal vorhanden sind. Das ist in der Regel die Herangehensweise russischer Steuerbehörden.

Im Jahr 2011-2012 gelten folgende Zinssätze:

- das 0,8-fache des Refinanzierungssatzes der russischen Zentralbank (8%) bei Fremdwährungsdarlehen → 6,4%
 - das 1,8-fache des Refinanzierungssatzes der russischen Zentralbank bei Darlehen in Rubel → 14,4%
2. Gemäß Art. 269 Punkt 2 SteuerGB RF wird die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen russischer Unternehmen bei Darlehen von ausländischen Unternehmen, die zu mindestens 20% mittelbar oder unmittelbar an russischen Unternehmen beteiligt sind, begrenzt (sog. "kontrollierte Verbindlichkeit gegenüber einer ausländischen Gesellschaft"). Bei solchen Darlehen darf das Verhältnis

zwischen der Höhe des Eigenkapitals des russischen Unternehmens und der Höhe der Darlehensschuld maximal 1:3 betragen (für Banken und Leasinggesellschaft gilt eine Sonderregelung, wonach das genannte Verhältnis maximal 1:12,5 sein darf).

Ausgangsfall

Die aktuelle Entscheidung behandelt die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen für Darlehen, die auf Zypern und in der Schweiz ansässige Gesellschafter ihrer russischen Gesellschaft gewährten. Russische Steuerbehörden haben die Darlehenszinsen als "kontrollierte Verbindlichkeit" im Sinne des Art. 269 Punkt 2 SteuerGB RF qualifiziert. Sie vertreten die Ansicht, dass diese, soweit sie die gesetzlich vorgegebene Grenze übersteigen, nicht abzugsfähig sind und damit nicht zur Verringerung der Bemessungsgrundlage zum Zwecke der Körperschaftsteuer (Gewinnsteuer) führen dürfen.

Der Steuerzahler berief sich auf die Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Russland und Zypern sowie der Schweiz und argumentierte u.a. mit den entsprechenden Antidiskriminierungsklauseln (jeweils Art. 24 DBA), die im Ergebnis zu einer uneingeschränkten Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen führen müssten. Wegen der unterschiedlichen Regelung des Art. 269 Punkt 2 SteuerGB RF und der DBA-Regelungen komme die erst genannte Regelung nicht zur Anwendung.

Bemerkenswert in diesem Fall ist, dass alle Vorinstanzen zugunsten des Steuerzahlers entschieden und als Grundlage ihrer Entscheidung auf den Vorrang der internationalen (völkerrechtlichen) Abkommen gegenüber den Vorschriften des nationalen Rechts verwiesen. Auch in der Vergangenheit entschieden russische Wirtschaftsgerichte in ähnlichen Konstellationen mehrfach zugunsten der Steuerzahler (z.B. Urteil des Föderalen Wirtschaftsgerichts des Nord-Westlichen Bezirks vom 9. April 2007 N A56-19578/2006 und Urteil des Föderalen Wirtschaftsgerichts des Moskauer Bezirks vom 8. Juli 2011 N F05-6058/11).

Die Richter des Obersten Wirtschaftsgerichts hielten die Argumentation der Vorinstanzen für fehlerhaft: Die Auslegung der entsprechenden DBA-Vorschrift, die das Verbot der Diskriminierung beinhaltet, gehe zu weit. Sie betreffe nicht das Berechnungsverfahren der Körperschaftsteuer und könne nicht zur Unanwendbarkeit des Art. 269 Punkt 2 SteuerGB RF, der die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen für Darlehen von beherrschenden ausländischen Anteilseignern beschränkt, führen. Diese nationale Regelung bleibt auch bei Konstellationen wie die vorliegende anwendbar. Für den betroffenen Steuerzahler führt diese Entscheidung zur Pflicht zur Nachzahlung der Körperschaftsteuer.

Für russische Unternehmen mit ausländischen Anteilseignern bedeutet diese Entscheidung des Obersten Wirtschaftsgerichts wesentlich ungünstigere Bedingungen für eine Darlehensgewährung und zugleich ein Risiko der Umqualifizierung von Zinsen in Dividenden und eine entsprechende Besteuerung (Quellensteuer) beim Darlehensnehmer in Russland.

Nationale Regelungen des russischen Steuerrechts zur Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsen bei Gesellschafterdarlehen werden trotz Antidiskriminierungsklauseln in DBA angewendet.

II. Schreiben des russischen Finanzministeriums vom 3. Oktober 2011 N 03-08-05 zur Frage der Anwendung des Art. 269 Punkt 2 SteuerGB RF bei Schwestergesellschaften

Ausgangsfall

Eine russische Aktiengesellschaft richtete an das Finanzministerium eine Anfrage hinsichtlich der Frage der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen auf Grundlage eines Darlehensvertrages. Die Darlehensgeberin ist eine holländische Gesellschaft, die weder unmittelbar noch mittelbar an der russischen Aktiengesellschaft beteiligt ist. Das Verhältnis zwischen dem Umfang der Darlehensschuld und dem Eigenkapital der Darlehensnehmerin beträgt weniger als 3:1. An der russischen Aktiengesellschaft ist eine französische Gesellschaft zu 97% beteiligt. Die Darlehensgeberin und die französische Muttergesellschaft der Darlehensnehmerin sind Schwestergesellschaften. Sie gehören gemeinsam einer weiteren holländischen Gesellschaft. Fraglich war, ob die Zinsaufwendungen der russischen Aktiengesellschaft nach russischem Steuerrecht voll abzugsfähig waren oder gemäß den Regelungen der Unterkapitalisierung nach Art. 269 Punkt 2 SteuerGB RF nur bis zu einer bestimmten Grenze. Desweiteren bat die Darlehensnehmerin um Klärung der Frage, ob die genannten Zinsaufwendungen als Zinsen i. S. d. Art. 11 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Russland und den Niederlanden vom 16. Dezember 1996 (im Folgenden: DBA) zu qualifizieren seien und somit nur in den Niederlanden einer entsprechenden Besteuerung unterliegen.

Stellungnahme des Finanzministeriums

Das Finanzministerium unterstützte die Position der Darlehensnehmerin in Bezug auf die Einordnung der Zinsaufwendungen als Zinsen im Sinne des Art. 11 DBA, ging jedoch in seinem Schreiben gleichzeitig von der grundsätzlichen Anwendbarkeit des Art. 269 Punkt 2 SteuerGB RF auf den dargestellten Fall aus:

Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen bei Gesellschafterfinanzierungen soll auch für Darlehen von Schwestergesellschaften gelten.

Das Finanzministerium führt zunächst aus, dass die Darlehensgeberin, eine Gesellschaft holländischen Rechts, weder unmittelbar noch mittelbar an der Darlehensnehmerin, einer Gesellschaft russischen Rechts, beteiligt ist. Danach stellt es fest, dass es sich bei der Darlehensgeberin und der Muttergesellschaft der Darlehensnehmerin um Schwestergesellschaften handelt. Gleichwohl, argumentiert das Finanzministerium weiter, finden die Regeln der Unterkapitalisierung und der entsprechenden Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen keine Anwendung auf den vorliegenden Fall, da das Verhältnis zwischen dem Fremdkapital und dem Eigenkapital der russischen Aktiengesellschaft 3:1 nicht übersteigt. Folglich kann die Regelung des Art. 269 Punkt 2 SteuerGB RF nicht zur Anwendung kommen. Die Zinsaufwendungen werden daher gemäß Art. 11 des DBA nur in den Niederlanden bei der Darlehensgeberin besteuert.

Zusammenfassung

Die dargestellte Position des russischen Finanzministeriums ist insoweit von Bedeutung, als es die Unterkapitalisierungsregelungen des Art. 269 Punkt 2 SteuerGB RF auf eine Konstellation anwendet, die vom Gesetzeswortlaut nicht erfasst ist und somit den Anwendungsbereich dieser Vorschrift ausweitet. Gemäß Art. 269 Punkt 2 SteuerGB RF findet eine Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen (und die daraus folgende Umqualifizierung des nicht abzugsfähigen Teils in Dividenden gemäß Art. 269 Punkt 4 SteuerGB RF) in den drei folgenden Konstellationen statt:

1. die steuerpflichtige russische Gesellschaft hat eine Darlehensschuld gegenüber einer ausländischen Gesellschaft, die an ihr zu 20% unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, oder
2. die steuerpflichtige russische Gesellschaft hat eine Darlehensschuld gegenüber einer anderen russischen Gesellschaft, wobei die letztgenannte russische

Gesellschaft und die unter 1. genannte ausländische Gesellschaft sog. gegenseitig abhängige Unternehmen sind oder

3. die unter 1. genannte ausländische Gesellschaft oder die unter 2. genannte russische Gesellschaft treten als Bürgen auf oder stellen ein anderes Sicherungsmittel in Bezug auf die Darlehensschuld einer russischen Gesellschaft (Darlehensnehmerin) zur Verfügung.

In allen drei Konstellationen werden die Darlehensschuld als sog. kontrollierte Verbindlichkeit gegenüber einer ausländischen Organisation qualifiziert und die Unterkapitalisierungsregelungen angewendet.

Der vorliegende Fall fällt jedoch unter keine der unter Art. 269 Punkt 2 SteuerGB RF beschriebenen Konstellationen. Der ausländische Darlehensgeber hielt keine Beteiligung an der russischen Darlehensnehmerin. Nichtsdestotrotz ordnet das Finanzministerium die Darlehensschuld auch in dieser Konstellation als "kontrollierte Schuld" ein. Obwohl das Finanzministerium ausdrücklich auf die Unverbindlichkeit seiner Auskunft hinweist, halten wir die Ausführungen des Finanzministeriums in seinem Schreiben vom 3. Oktober 2011 für beachtenswert und für besonders bedeutsam für die Praxis. Prüfen Sie bei Darlehen von Schwestergesellschaften an russische Konzerngesellschaften daher, ob ggf. ein Risiko besteht, dass Zinsaufwendungen der russischen Gesellschaft nach der oben dargestellten Regelung nicht vollständig abzugsfähig sind und als Dividenden mit entsprechenden steuerlichen Folgen umqualifiziert werden könnten.

III. Schreiben des russischen Finanzministeriums vom 19. Oktober 2011 N 03-08-05 zur Frage der Anwendung des Art. 269 Punkt 2 SteuerGB RF auf Zinszahlungen an deutsche Gesellschafter

In einem Schreiben vom 19. Oktober 2011 N 03-08-05 hat das russische Finanzministerium darüber hinaus ausdrücklich betont, dass die Regelung des Art. 269 Punkt 2 SteuerGB RF, die die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen russischer Unternehmen bei Darlehen von ausländischen Gesellschaftern begrenzt, ausdrücklich im Verhältnis zu **deutschen Gesellschaftern** Anwendung findet. Das Ministerium hat hierbei unterstrichen, dass die zuständigen Behörden beider Staaten ihr übereinstimmendes Verständnis zum Ausdruck gebracht hätten, dass nationale Regelungen zur Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen Anwendung finden. Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Russland stünde dem nicht entgegen.

Bereits in früheren Schreiben vom 1. September 2011 und 6. Oktober 2011 hat das russische Finanzministerium diese Auffassung kundgetan.

Eine Reihe von Doppelbesteuerungsabkommen Russlands mit anderen Ländern enthält Regelungen zur Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen. Lediglich das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland sieht jedoch grundsätzlich eine **unbeschränkte** Abzugsfähigkeit von Zinsen vor.

Auch wenn die o. g. Schreiben des Finanzministeriums an sich keine Gesetzeskraft haben und unverbindliche Äußerungen darstellen, ist zu erwarten, dass sowohl Steuerbehörden als auch Gerichte auf diese in ihrer Auslegung der russischen Rechtsvorschriften zurückgreifen werden.

Russische nationale Regelungen zur Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen gemäß Art. 269 Punkt 2 SteuerGB RF finden neben dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Russland und Deutschland Anwendung.

Mehr Information

Weitere aktuelle Informationen zu rechtlichen und steuerlichen Entwicklungen in Russland finden Sie in unserem Blog. Nutzen Sie das Wissen unserer Experten und tauschen Sie sich mit ihnen und untereinander zu den Themen, die Sie interessieren, aus: blogs.pwc.de/russland-news

Ihre Ansprechpartner

RAin Tanja Galander
Tel.: +49 30 2636-5483
tanja.galander@de.pwc.com

RAin Isabelle Weidemann
Tel.: +49 30 2636-5762
isabelle.weidemann@de.pwc.com

RA / Advokat (RUS)
Stanislav Rogojine
Tel.: +49 30 2636-5207
stanislav.rogojine@de.pwc.com

Bestellung und Abbestellung

Wenn Sie *Russian Tax and Legal News* bestellen oder abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Bestellung“ bzw. „Abbestellung“ an folgende Adresse: russland@de.pwc.com