

## Steuerliche Aspekte bei grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen

Autor: Helge Masannek<sup>1</sup>

Stand: 2.12.2015

### Inhaltsübersicht:

#### **I. Finanzierung der Tochtergesellschaft**

- 1. Stammkapital**
- 2. Darlehensfinanzierung**
  - a. Kapitalerhaltungsregelung
  - b. Zinsschrankenvorschriften
- 3. Einlage in die Kapitalrücklage und Finanzhilfe**
- 4. Dienstleistungsverträge**
  - a. Vermittlungsprovision
  - b. Marketingdienstleistungen

#### **II. Leistungsaustausch zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft**

- 1. Konzernumlage und Dienstleistungsverträge**
- 2. Sonderfall Lizenzen**

#### **III. Zusammenfassung**

Wenn eine russische Gesellschaft gegründet wird, steht sie selten allein da. Die Gründung verfolgt auch selten einen Selbstzweck. Vielmehr soll mit der russischen Tochtergesellschaft der russische Markt für die ausländische Muttergesellschaft erschlossen werden. In der Satzung russischer Tochtergesellschaft findet sich auch häufig der Satz „Das Ziel der Gesellschaftstätigkeit besteht in der

---

Zitierweise: Masannek, H., Steuerliche Aspekte bei grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, O/L-3-2015, [http://www.ostinstitut.de/documents/Masannek\\_Steuerliche\\_Aspekte\\_bei\\_grenzberschreitenden\\_Transaktionen\\_zwischen\\_verbundenen\\_Unternehmen\\_OL\\_3\\_2015.pdf](http://www.ostinstitut.de/documents/Masannek_Steuerliche_Aspekte_bei_grenzberschreitenden_Transaktionen_zwischen_verbundenen_Unternehmen_OL_3_2015.pdf).

<sup>1</sup> Helge Masannek ist Rechtsanwalt, Direktor der Steuer- und Rechtsabteilungen der SCHNEIDER GROUP und zuständig für die Rechts- und Steuerberatung in den Büros der Unternehmensgruppe in Russland, der Ukraine, Kasachstan, Belarus, Polen und Deutschland

Gewinnerzielung“. Daraus ergibt sich schon, dass die russische Tochtergesellschaft wirtschaftlich eng mit der Muttergesellschaft oder häufig auch mit anderen verbundenen Unternehmen verflochten ist:

- Die russische Tochtergesellschaft wird von der Muttergesellschaft mit Kapital für ihre Tätigkeit ausgestattet.
- Die russische Tochtergesellschaft kauft oder verkauft Waren von/an die verbundenen Unternehmen oder bezieht/erbringt Dienstleistungen im Konzernverbund.
- Die russische Tochtergesellschaft schüttet den von ihr erzielten Gewinn an die Muttergesellschaft aus.

Aber nicht nur die Muttergesellschaft ist an dem Gewinn der Tochter interessiert, sondern auch der Staat verlangt seinen Teil in Form von Steuern. Daher sind die steuerlichen Auswirkungen bei allen geschäftlichen Transaktionen zu beachten. Dieses gilt insbesondere, da die Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Personen zur Steueroptimierung genutzt werden können. Solche Strukturen zur Steueroptimierung stehen wiederum im Fokus der Behörden bei Steuerprüfungen<sup>2</sup>.

Aber nicht nur das Steuerrecht ist bei Geschäften zwischen ausländischer Muttergesellschaft und russischer Tochtergesellschaft zu beachten. Auch das russischen Devisenrecht sieht zum Beispiel vor, dass bei Außenhandelsgeschäften die Banken kontrollieren, wann Waren geliefert oder Dienstleistungen erbracht werden, wenn eine russische Gesellschaft für diese Waren oder Dienstleistungen Geld gezahlt hat bzw. wann für gelieferte Waren oder erbrachte Dienstleistungen Zahlungseingänge zu erwarten sind<sup>3</sup>. Zu diesem Zweck wird müssen auch für Geschäfte zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft Verträge abgeschlossen und bei der Bank Devisengeschäftspässe eröffnet werden. Verstöße können als Ordnungswidrigkeit oder Straftat verfolgt werden.

## I. Finanzierung der Tochtergesellschaft

Bereits vor der Gründung sollte sorgfältig überlegt werden, wie die Finanzierung der Tochtergesellschaft gesichert werden kann, bis sie selbständig ausreichend Gewinne erwirtschaftet und hoffentlich auch Dividenden an die Muttergesellschaft zahlen kann. Steuerrechtliche Aspekte sollten dabei nicht aus dem Auge gelassen werden.

Grundsätzlich gibt es folgende Finanzierungsoptionen:

### 1. Stammkapital

Gemäß Artikel 14 des Gesetzes über die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (nachfolgend

---

<sup>2</sup> Siehe hierzu Petrova/Buhanov, Außenprüfung im Jahr 2013: Die Steuerbehörden ändern die Taktik, Vyezd'naja proverka v 2013 godu: Nalogoviki menjajut taktiku, Status-Kvo 97, 2013, 192

<sup>3</sup> Artikel 19 des Föderalen Gesetzes Nr. 173-FZ über Devisenregulierung und –kontrolle vom 10. Dezember 2003, Federal'nyj zakon O valjutnom regulirovanii i valjutnom kontrole Masannek-Steuerliche Aspekte bei grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, Ost/Letter-3-2015 (Dezember 2015)

„rusGmbHG“<sup>4</sup> beträgt das Mindeststammkapital 10.000 Rubel (ca.140 Euro). Zum einen reicht dieser Betrag regelmäßig nicht aus, um eine Geschäftstätigkeit zu beginnen, zum anderen verhilft ein Blick in Artikel 10 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Russland (nachfolgend „DBA Deutschland-Russland“)<sup>5</sup> zu der Erkenntnis, dass, wenn der Kapitalanteil der deutschen Muttergesellschaft mindestens 10% beträgt und dieser Kapitalanteil einen Wert von mindestens 80.000 Euro hat, eine Reduzierung der Quellensteuer auf Dividendenausschüttungen von 15% auf 5% greift. Zwar ist grundsätzlich auch eine nachträglich Kapitalerhöhung möglich, um dieses DBA-Schachtelprivileg zu nutzen. Eine solche Kapitalerhöhung ist jedoch mit einem gewissen Aufwand verbunden, so dass es sich anbietet, eine Tochtergesellschaft gleich unter Berücksichtigung der Anforderungen des Artikel 10 DBA Deutschland-Russland zu gründen. Zu beachten ist, dass wenn mehrere Gesellschaften als Gesellschafter an der russischen Tochtergesellschaft beteiligt sind, das DBA-Schachtelprivileg nur für diejenigen Gesellschafter greift, die die Voraussetzungen erfüllen. Sollte die Muttergesellschaft ihren Sitz nicht in Deutschland haben, sind die Regelungen der jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten.

## Exkurs - Anti-Treaty Shopping Regeln und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen

Grundsätzlich erfolgt der Nachweis, dass ein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist, gemäß Artikel 312 des Steuergesetzbuches der Russischen Föderation (nachfolgend „Steuergesetzbuch RF“)<sup>6</sup> durch eine Ansässigkeitsbescheinigung, die die Muttergesellschaft der Tochtergesellschaft vor einer entsprechenden Dividendenzahlung vorlegen muss. Allerdings reicht dieses inzwischen nicht mehr aus. Zum 1.Januar 2015 wurden Artikel 7 und Artikel 312 des Steuergesetzbuches RF neu gefasst<sup>7</sup> und ergänzt, dass Voraussetzung für die Anwendung des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens ist, dass der Empfänger von Zahlungen (Dividenden, aber z.B. auch Zinsen oder Lizenzabgaben), der einen Steuervorteil aus einem Doppelbesteuerungsabkommen gelten machen möchte, auch der wirtschaftlich Berechtigt dieser Zahlung ist. Die russische Gesellschaft, die wiederum die Zahlung leistet, ist berechtigt, vor Anwendung der Regelung des Doppelbesteuerungsabkommens, nicht nur

---

<sup>4</sup> Föderales Gesetz Nr. 14-FZ Über Gesellschaften mit beschränkter Haftung vom 8.Februar 1998, Federal'nyj Zakon Ob obščestvah s ograničennoj otvetstvennost'ju.

<sup>5</sup> Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Russischen Föderation zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 29.Mai 1996, BGBl. 1996 II S. 2710

<sup>6</sup> Föderales Gesetz Nr. 117-FZ Steuergesetzbuch der Russischen Föderation (zweiter Teil) vom 5.August 2000, Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii (chast' vtoraja)

<sup>7</sup> Föderales Gesetz Nr. 376-FZ Über Änderungen im ersten und zweiten Teil des Steuergesetzbuches der Russischen Föderation (im Teil der Gewinnbesteuerung von kontrollierten ausländischen Gesellschaften und Einkünften ausländischer Gesellschaften) vom 24.November 2014, Federal'nyj Zakon O vnesenii izmenenij v chasti pervuju i vtoruju Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii (v chasti nalogoobloženija pribyli kontroliruemym inostrannyh kompanij i dohodov inostrannyh organizacij)

die Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung, sondern auch eines Nachweises, dass der Zahlungsempfänger wirtschaftlich Berechtigter ist, zu verlangen. Hintergrund dieser Neuregelung ist, dass der Gesetzgeber das „Treaty-Shopping“ durch die Einschaltung von Zwischengesellschaften verhindern möchte. In der Praxis hat diese Neuregelung Unsicherheit hervorgerufen, wie der Nachweis, dass ein Zahlungsempfänger auch wirklich wirtschaftlich Berechtigter ist, zu erfolgen hat. Derzeit zeigen verschiedene Gerichtsverfahren<sup>8</sup>, dass die Steuerbehörden dieses Konzept auch auf Veranlagungszeiträume vor dem 1. Januar 2015 anwenden. Weiterhin zeigen diese Gerichtsurteile aber auch, dass sowohl die Steuerbehörden, als auch die Gerichte prüfen, ob die Zahlungen erhaltende Gesellschaft a) alle oder den größten Teil des Geldes an eine weitere Gesellschaft weiterleitet oder z.B. für Investitionen verwendet, b) eigene wirtschaftliche Aktivitäten entfaltet und c) über eigenes Personal verfügt.

## 2. Darlehensfinanzierung

Zur Finanzierung der russischen Tochtergesellschaft kann die Muttergesellschaft grundsätzlich ein Darlehen gewähren. Es wird lediglich ein schriftlicher Darlehensvertrag benötigt, damit der Zahlungseingang von der Devisenkontrolle der Hausbank der russischen Tochtergesellschaft freigegeben werden kann.

Während die technische Abwicklung einer Darlehensfinanzierung relativ einfach ist, gibt es einige gesellschafts- und steuerrechtliche Aspekte zu berücksichtigen:

### a. Kapitalerhaltungsregelung

Gemäß Artikel 30 Absatz 4 rusGmbHG muss am Ende des dritten Finanzjahres das Eigenkapital der russischen Gesellschaft mindestens den Betrag des registrierten Stammkapitals erreichen. Sollte dieses nicht der Fall sein, sieht das Gesetz eine Kapitalherabsetzung auf den Betrag des Eigenkapitals oder – insbesondere, wenn das Eigenkapital das Mindeststammkapital nicht erreicht – eine Liquidation der Gesellschaft vor. Wenn nun die russische Tochtergesellschaft überwiegend über Darlehen finanziert wird und bis zum Ende des dritten Finanzjahres noch keine ausreichenden Gewinne erwirtschaftet hat, besteht somit eine gewisse Liquidierungsgefahr. Entsprechende Klagen auf Liquidierung, die von den Steuerbehörden eingereicht wurden, finden sich auch in der russischen Rechtsprechungspraxis<sup>9</sup>. Allerdings werden sie regelmäßig von Gerichten abgewiesen, wenn Möglichkeiten zur Verbesserung der Eigenkapitalsituation bestehen<sup>10</sup>. Zur Vermeidung des Liquidierungsrisikos sollte am Ende des dritten Finanzjahres geprüft werden, wie die

<sup>8</sup> Fall ZAO Votek Mobile, Entscheidung des 9. Wirtschaftsgerichts (Berufungsinstanz) vom 5. Juni 2015 Nr. A14-13723/2013; Fall OAO Sankt Petersburg Telekom, Entscheidung des Moskauer Wirtschaftsgerichts vom 16. Juni 2015 Nr. A40-187121/14

<sup>9</sup> Z.B. Entscheidung Nr. F05-4869 des Föderalen Berufungsgerichts des Moskauer Gebiets vom 29. Mai 2014

<sup>10</sup> So auch in der Entscheidung Nr. F05-4869 des Föderalen Berufungsgerichts des Moskauer Gebiets vom 29. Mai 2014

Eigenkapitalsituation aussieht und gegebenenfalls Maßnahmen zur Verbesserung getroffen werden. Eine Verbesserung der Eigenkapitalsituation lässt sich zum Beispiel durch einen Darlehensverzicht oder eine Zuführung von Einlagen in die Kapitalrücklage oder eine Finanzhilfe (siehe unten) erreichen. Wenn das Darlehen durch die Muttergesellschaft gewährt wurde und diese nun einen Darlehensverzicht ausspricht, führt das gemäß Artikel 251 Absatz 1 Ziffer 3.4 und Ziffer 11 Steuergesetzbuch RF nicht zu gewinnsteuerpflichtigen Einnahmen bei der russischen Tochtergesellschaft. Etwas anderes gilt jedoch, wenn das Darlehen z.B. durch eine Schwestergesellschaft gewährt wurde und diese auf die Darlehensrückzahlung verzichtet.

## **b. Zinsschrankenvorschriften**

Im Hinblick auf die Abzugsfähigkeit von Darlehenszinsen sind die Regelungen in Artikel 269 Steuergesetzbuch RF zu berücksichtigen. Hierbei sind zum einen Bandbreitenvorschriften zu berücksichtigen, die im März 2015 mit rückwirkender Wirkung zum 1. Januar 2015<sup>11</sup> für Darlehen mit verbundenen Personen eingeführt wurden, zum anderen aber auch Unterkapitalisierungsvorschriften, die ab einem bestimmten Verschuldungsgrad eine Umqualifizierung von Darlehenszinsen in Dividenden vorsehen.

Die neuen Bandbreitenvorschriften sehen vor, dass in Abhängigkeit von der Darlehenswährung Zinsen in einer bestimmten Bandbreite steuerrechtlich grundsätzlich ohne eine weitere Kontrolle der Angemessenheit im Sinne der Verrechnungspreisvorschriften akzeptiert werden. Für Eurodarlehen gilt z.B. eine Bandbreite von mindestens EURIBOR + 4% bis maximal EURIBOR + 7%, wobei der Mindestzinssatz nur dann relevant ist, wenn die russische Tochtergesellschaft Darlehen gewährt. Sollte diese Bandbreite überschritten werden, kann die russische Gesellschaft dennoch nachweisen, dass die Zinshöhe angemessen ist, allerdings ist dafür eine entsprechende Verrechnungspreisdokumentation erforderlich.

Neben den Bandbreitenvorschriften ist weiterhin zu prüfen, ob nicht eine Umqualifizierung von Darlehenszinsen in Dividenden erfolgt. Sollte eine solche Umqualifizierung erfolgen, sind Darlehenszinsen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Bei Auszahlung oder Kapitalisierung der Zinsen ist ferner Quellensteuer wie auf Dividendenzahlungen zu entrichten. Eine derartige Umqualifizierung erfolgt, soweit die Höhe der kontrollierten Verbindlichkeiten, d.h. der Verbindlichkeiten insbesondere aus Darlehen mit verbundenen Unternehmen, das Dreifache des Eigenkapitals übersteigt.

Nach dem Wortlaut des Artikels 269 Steuergesetzbuch RF zählen Darlehen von Schwestergesellschaften nicht zu den kontrollierten Verbindlichkeiten, was bis vor einigen Jahren regelmäßig für Finanzierungsstrukturen genutzt wurde. Allerdings hat sich seit 2011 eine negative

---

<sup>11</sup> Föderales Gesetz Nr. 32-FZ Über Änderungen im zweiten Teil des Steuergesetzbuches der Russischen Föderation vom 8. März 2015, Federal'nyj Zakon O vnesenii izmenenij v chast' vtoruju Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii  
Masannek-Steuerliche Aspekte bei grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, Ost/Letter-3-2015 (Dezember 2015)

Gerichtspraxis etabliert<sup>12</sup>, in der regelmäßig Darlehen von Schwestergesellschaften als missbräuchliche Steuergestaltungen angesehen und auch von den Umqualifizierungsregelungen umfasst werden.

### **3. Einlage in die Kapitalrücklage und Finanzhilfe**

Eine weitere Möglichkeit, einer russischen Tochtergesellschaft Finanzmittel zur Verfügung zu stellen ist die Einlage in die Kapitalrücklage gemäß Artikel 27 rusGmbHG. Hierfür bedarf es lediglich eines Gesellschafterbeschlusses, so dass diese Finanzierungsmöglichkeit relativ einfach durchzuführen ist. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass gesetzlich keine Rückzahlungsmöglichkeit für entsprechende Einlagen vorgesehen ist. Lediglich im Rahmen einer Liquidation der Tochtergesellschaft wird auch diese Rücklage aufgelöst und an die Gesellschafter als Liquidationserlös ausgeschüttet. Weiterhin ist zu beachten, dass eine Einlage in die Kapitalrücklage nur für russische Gesellschaften mit beschränkter Haftung vorgesehen ist, nicht jedoch für Aktiengesellschaften.

Als Alternative zur Einlage in die Kapitalrücklage gibt es die Möglichkeit, dass der russischen Gesellschaft eine Finanzhilfe gewährt wird. Eine solche Finanzhilfe wird als reguläre Einnahme der russischen Tochtergesellschaft buchhalterisch erfasst. Sie ist jedoch, wenn sie durch einen Mehrheitsgesellschafter gewährt wird, gemäß Artikel 251 Absatz 1 Ziffer 11 Steuergesetzbuch RF nicht gewinnsteuerpflichtig. Sollte eine solche Finanzhilfe durch einen Minderheitsgesellschafter gewährt werden, ist sie gemäß Artikel 251 Absatz 1 Ziffer 3.4 Steuergesetzbuch RF nicht gewinnsteuerpflichtig, wenn sie zur Verbesserung der Eigenkapitalsituation gewährt wird. Da die Finanzhilfe jedoch das Finanzergebnis der Gesellschaft verbessert, ist theoretisch auch eine Rückführung als Dividende denkbar – vorausgesetzt, dass das Finanzergebnis positiv ist. Allerdings würden in diesem Fall Quellensteuern in Höhe von 5-15% (in Abhängigkeit von der Anwendbarkeit des DBA-Schachtelprivilegs) anfallen.

### **4. Dienstleistungsverträge**

Schließlich kann die russische Tochtergesellschaft auch finanziert werden, indem sie der Muttergesellschaft gegenüber Dienstleistungen erbringt. Hierbei kommt in der Startphase insbesondere die Erbringung von Markterschließungsdienstleistungen in Betracht. Eine Vergütung kann dabei entweder für die Vermittlung neuer Kunden, die bei der Muttergesellschaft Waren bestellen, oder generell für Marketing- und Marktanalysedienstleistungen erfolgen. Aus russischer mehrwertsteuerrechtlicher Sicht sind diese zwei Varianten unterschiedlich zu behandeln:

---

<sup>12</sup> Unter anderem Fall Naryanmarneftegaz, Entscheidung Nr. F05-14903/2011 des Föderalen Berufungsgerichts des Moskauer Gebiets vom 27. Februar 2012; Fall Pirelli, Entscheidung Nr. A40-58049/12107-325 des Moskauer Wirtschaftsgerichts vom 19. Dezember 2012

## **a. Vermittlungsprovision**

Die Suche von Kunden stellt gemäß Artikel 148 Absatz 1 Ziffer 5 Steuergesetzbuch RF eine sonstige Leistung, die am Ort des Leistungserbringers mehrwertsteuerpflichtig ist. Somit wird eine entsprechende Vermittlungsprovision zuzüglich russischer Mehrwertsteuer an die Muttergesellschaft berechnet, die diese jedoch nicht als Vorsteuer geltend machen kann. Damit verteuern sich entsprechende Dienstleistungen für die Muttergesellschaft um 18%.

## **b. Marketingdienstleistungen**

Anders verhält es sich bei Marketing-, Beratungs- und Informationsbeschaffungsdienstleistungen. Diese Dienstleistungen gelten für Mehrwertsteuerzwecke gemäß Artikel 148 Absatz 1 Ziffer 4 Steuergesetzbuch RF als am Ort des Käufers erbracht, d.h. bei Erbringung gegenüber der ausländischen Muttergesellschaft als im Ausland. Somit muss die russische Tochtergesellschaft auf diese Leistungen keine russische Mehrwertsteuer berechnen. Allerdings kann sie im Gegenzug die Vorsteuer auf Vorleistungen gemäß Artikel 170 Absatz 2 Steuergesetzbuch RF nicht geltend machen. Eine Ausnahme besteht lediglich gemäß Artikel 170 Absatz 4, wenn die Kosten für derartige Vorleistungen nicht mehr als 5% der Kosten aller Vorleistungen betragen.

Aufgrund der unterschiedlichen mehrwertsteuerrechtlichen Behandlung dieser beiden Optionen sind entsprechende Dienstleistungsverträge sorgfältig zu erstellen, sowie für den Fall einer Steuerprüfung eine Dokumentation darüber, dass tatsächlich Marketingdienstleistungen erbracht wurden, bereitzuhalten. Ansonsten besteht das Risiko, dass Steuerbehörden die erbrachten Leistungen als „sonstige Leistung“ qualifizieren und die Zahlung von russischer Mehrwertsteuer verlangen.

## **II. Leistungsaustausch zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft**

Auch bei Leistungsbeziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft nach der Startphase ist eine Reihe von steuerrechtlichen Aspekten zu beachten.

### **1. Konzernumlage- und Dienstleistungsverträge**

Die russische Tochtergesellschaft ist regelmäßig in einen Konzern eingebunden und profitiert von zentral erbrachten Dienstleistungen, z.B. in den Bereichen IT, Forschung- und Entwicklung, Finanzen etc. Spätestens wenn die Tochtergesellschaft erste Gewinne erwirtschaftet, stellt sich die Frage, ob sie nicht auch an diesen Kosten beteiligt werden kann. Auch verlangt regelmäßig auch das ausländische Steuerrecht eine solche Kostenbeteiligung.

Grundsätzlich sieht Artikel 252 Absatz 1 Steuergesetzbuch RF vor, dass als Betriebsausgaben alle wirtschaftlich gerechtfertigten und dokumentarisch belegten Ausgaben geltend gemacht werden können. Allerdings legen die Steuerbehörden, wie auch die Gerichte, relativ strenge Anforderungen

an die Dokumentation<sup>13</sup>. So werden generelle Konzernumlageverträge nicht anerkannt, sondern lediglich Verträge über konkrete Dienstleistungen. Hierbei sind die erbrachten Dienstleistungen klar zu bezeichnen, ihre tatsächliche Erbringung und wirtschaftliche Notwendigkeit detailliert zu belegen und die Kosten bereits im Vertrag zu spezifizieren, wobei eine Kostenumlage (z.B. Kosten zzgl. 5% Gewinnaufschlag) nicht anerkannt werden. Vielmehr sind die Positionen der die Dienstleistungen erbringenden Mitarbeiter im Stammhaus mit Stunden oder Tagessätze anzugeben. Dabei sollte darauf geachtet werden, dass, wenn entsprechende Spezialisten auch in der Tochtergesellschaft angestellt sind, die wirtschaftliche Rechtfertigung der Leistungsbeziehung angezweifelt werden kann.

Neben den strengen steuerrechtlichen Anforderungen an den dokumentarischen Nachweis und die wirtschaftliche Begründetheit der erbrachten Leistungen ist ferner zu berücksichtigen, dass seit dem 1. Januar 2012 Verrechnungspreisregelungen<sup>14</sup> gelten. Diese sehen bei grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen vor, dass die russische Gesellschaft die Steuerbehörden über entsprechende Transaktionen bis zum 20. Mai des jeweiligen Folgejahres benachrichtigt. Darüber hinaus können die Steuerbehörden Vorlage einer Verrechnungspreisdokumentation verlangen, in der die Einhaltung des Drittvergleichsgrundsatzes bei entsprechenden Transaktionen belegt wird.

## 2. Sonderfall Lizenzen

Besondere Aufmerksamkeit widmen in letzter Zeit die russischen Steuerbehörden dem Thema Lizenzgewährung zwischen verbundenen Unternehmen.

Hierbei können nicht nur Lizenzen, für die Gebühren an die Muttergesellschaft gezahlt werden, problematisch sein. Wie die Gerichtsentscheidung zur Nutzung der Marken „L'ETOILE“ und „SEPHORA“<sup>15</sup> zeigen, kann auch die Einräumung eines unentgeltlichen Nutzungsrechts steuerrechtliche Probleme bereiten. In diesem Fall hat das Gericht entschieden, dass die Einräumung eines unentgeltlichen Nutzungsrechts ein geldwerter Vorteil ist, der gemäß Artikel 250 Ziffer 8 Steuergesetzbuch RF zu Betriebseinnahmen führt.

Insbesondere die Lizenzierung von Know-How<sup>16</sup> und Franchiseverträge<sup>17</sup> wird in letzter Zeit durch die Steuerbehörden vermehrt angegriffen. Bei Know-How wird z.B. genauer untersucht, ob es sich tatsächlich um nicht öffentlich zugängliches Know-How handelt oder – wie im Sub InBev-Fall – um Know-How, das aus öffentlich zugänglich ist, so dass die Bezahlung hierfür – aus Sicht der

<sup>13</sup> Siehe zum Beispiel die Entscheidung des Obersten Wirtschaftsgerichts der Russischen Föderation Nr. VAS-667/10 vom 29. Juni 2012 in der Sache Nr. A32-2204/2009

<sup>14</sup> Artikel 105.1 ff. Steuergesetzbuch RF

<sup>15</sup> Entscheidung des Föderalen Wirtschaftsgerichts Nr. A56-23663/2011 vom 12. Dezember 2012

<sup>16</sup> Z.B. Sub InBev-Fall, Entscheidung des Obersten Wirtschaftsgerichts der Russischen Föderation vom 27. August 2014 in der Sache Nr. 305-ES14-853, A40-104549/13

<sup>17</sup> Z.B. Sibschwank-Fall, Entscheidung des Obersten Wirtschaftsgerichts der Russischen Föderation vom 8. Mai 2014 Nr. VAS-5427/14 in der Sache A70-3295/2013

Masanek-Steuerliche Aspekte bei grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, Ost/Letter-3-2015 (Dezember 2015)

Steuerbehörden und des Gerichts – wirtschaftlich nicht gerechtfertigt ist. Im Fall Sibschwank wurde demgegenüber von den Steuerbehörden erfolgreich geltend gemacht, dass das Unternehmen die gewährten immateriellen Wirtschaftsgüter nicht genutzt hat, so dass entsprechende Lizenzzahlungen ebenfalls wirtschaftlich unbegründet sind.

Besonderes Aufsehen hat der Oriflame-Fall<sup>18</sup> erfahren, in dem ebenfalls die Betriebsausgabenabzugsfähigkeit der Lizenzgebühren, die die OOO Oriflame Cosmetics im Rahmen eines Subfranchisevertrages an die Oriflame Cosmetics B.V. gezahlt hat, abgelehnt wurde. Bemerkenswert an diesem Fall ist, dass als Grund für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs vom Gericht angeführt wurde, dass die OOO Oriflame Cosmetics lediglich ein abhängiger Vertreter und somit eine Betriebsstätte der Oriflame Cosmetics S.A. gewesen sei, da unter anderem die Lizenzabgaben fast vollständig von der Oriflame Cosmetics B.V. an die Oriflame Cosmetics S.A. im Rahmen eines Franchisevertrags weitergezahlt wurden, die OOO Oriflame Cosmetics alle verkauften Waren von der Oriflame Cosmetics S.A. bezogen hat und die Oriflame Cosmetics S.A. wesentlichen Einfluss auf die geschäftlichen Entscheidungen der OOO Oriflame Cosmetics genommen hat. Eine derartige Begründung ist neu im russischen Steuerrecht und eher zweifelhaft, da es an Anknüpfungspunkten im russischen Steuergesetzbuch mangelt. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass über den Franchisevertrag die OOO Oriflame Cosmetics in 2009 und 2010 ca 2,1 Mrd. Rubel (ca. 50 Mio. Euro) an Lizenzabgaben gezahlt hat und unter anderem aus diesem Grund in diesem Zeitraum in Russland keine Gewinnsteuer entrichtet hat. Ferner hat das Gericht festgestellt, dass auf die Lizenzabgaben weder in den Niederlanden, noch in Luxemburg Steuern entrichtet wurden, so dass der Eindruck entsteht, dass diese Entscheidung sehr stark fiskalisch motiviert ist.

### III. Zusammenfassung

Insgesamt bleibt festzuhalten, dass bei allen Transaktionen und Geschäftsbeziehungen zwischen russischer Tochtergesellschaft und verbundenen Personen die steuerrechtlichen Folgen frühzeitig mit berücksichtigt und sorgfältig auf die wirtschaftliche Begründung und Ausgewogenheit der Verhältnisse geachtet werden sollte. Rechtliche Überraschungen, wie die Begründung im Fall Oriflame, lassen sich allerdings nie ganz ausschließen.

---

<sup>18</sup> Entscheidung des Wirtschaftsgerichts des Moskauer Gebiets vom 11. Juni 2015 Nr. F05-6722/2015 in der Sache A40-138879/14

Masanek-Steuerliche Aspekte bei grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, Ost/Letter-3-2015 (Dezember 2015)

©Ostinstitut Wismar, 2015  
Alle Rechte vorbehalten  
Der Beitrag gibt die Auffassung des Autors wieder

Redaktion:

Prof. Dr. Otto Luchterhandt,  
Dimitri Olejnik,  
Dr. Hans-Joachim Schramm  
Prof. Dr. Andreas Steininger

Ostinstitut Wismar  
Philipp-Müller-Straße 14  
23966 Wismar  
Tel +49 3841 753 75 17  
Fax +49 3841 753 71 31  
office@ostinstitut.de  
www.ostinstitut.de

ISSN: 2366-2751