



Igor Schikow

Leiter Steuerberatung, Rödl & Partner Moskau

Alexander Yudovich, LL.M.

Steuerberater RF, Rödl & Partner Moskau

→ Recht in Russland. Steuerliche Risiken in der Krise managen

Грамотное управление бизнесом в условиях кризиса ведет к минимизации рисков. Одним из составляющих такого управления является грамотная капитализация компании, которая имеет некоторые налоговые аспекты.

Wenn Sie eine Investition planen, spielen die steuerlichen Aspekte eine ausgesprochen wichtige Rolle. Die Struktur eines Investments ist oft durch steuerliche Rahmenbedingungen bestimmt, welche insbesondere in Krisenzeiten zeigen, wie gut die Investition steuerlich umgesetzt wurde. Gerade in Krisenzeiten, wenn viele Unternehmen den steigenden Bedarf an Liquidität zu spüren bekommen, spielen Rückstellungen und Barreserven eine enorm wichtige Rolle. Diese ermöglichen es einem Unternehmen, in schwierigen Zeiten nicht nur selbst „über Wasser zu bleiben“, sondern manchmal auch, in Not geratene Konkurrenten zum Spottpreis zu übernehmen. Daher sehen wir das Ziel dieses Artikels darin, Ihnen einen ersten Überblick über das Management der steuerlichen Risiken in der Krise zu geben, ohne dadurch aber eine auf den konkreten Einzelfall bezogene Beratung ersetzen zu können.

1. Primärwirkung: Verlustfaktoren

Für viele Unternehmen könnte eine ausgesprochen schwierige Lage aus der Verschlechterung der folgenden Finanzierungsmöglichkeiten, wie etwa sog. „schlechte“ Forderungsbestände, kürzere Zahlungsziele von Lieferanten, höherer Liquiditätseinsatz für den Fremdkapitaldienst oder erschwerten Zugang zu Bankfinanzierungen ergeben. Alle diese Faktoren könnten dazu führen, dass immer stärker steigende handelsrechtliche (und ggf. steuerliche) Aufwendungen die Verluste in die Höhe treiben. Die in Russland existierende Pflicht zur Umrechnung der Verbindlichkeiten in ausländischer Währung in Rubel könnte dazu durch die Rubel-Abwertung und daraus entstehende Kursverluste noch zusätzlich beitragen. Zur Behebung dieser Faktoren kann die Gesellschaft zunächst über die Zuführung von Rückstellungen zur Abschreibungen auf „schlechte“ Forderungen nachdenken. Sollten diese Maßnahmen nicht rechtzeitig ergriffen werden, können die oben genannten Faktoren die Höhe der Verbindlichkeiten bzw. den

Bilanzverlust in die Höhe treiben. Als Ergebnis daraus würde durch Verringerung des Eigenkapitals ein Kapitaldefizit entstehen, was wiederum zur Kapitalunterdeckung führt.

2. Verlustbedingte Unterkapitalisierung

Der erste Fall der verlustbedingten Kapitalunterdeckung liegt vor, wenn das Eigenkapital unter dem gezeichneten Stamm- bzw. Grundkapital liegt, jedoch höher ist als das gesetzliche Mindestkapital.

Der zweite Fall ist die sog. wesentliche Unterdeckung, wenn das Eigenkapital unter dem gesetzlichen Mindestkapital liegt oder sogar negativ ist (wird nach Maßgabe der Handelsbilanz bei Abschlüssen von zwei aufeinanderfolgenden Jahren festgestellt).

Die aus beiden Fällen entstehende Pflicht zur Herabsetzung des gezeichneten Kapitals auf das Niveau des tatsächlich vorhandenen Eigenkapitals kann durch einige Kapitalmaßnahmen behoben werden.

Bei Unterlassung der Kapitalerhaltungspflicht innerhalb einer angemessenen Frist droht in beiden Fällen die vorzeitige Fälligkeit von Forderungen durch Gläubiger und Zwangsliquidation, welche durch das Finanzamt (wie der letztlich bekannt gewordene Fall der Schokoladenfabrik „Rossia“ der OOO „Nestle“ zeigt) veranlasst werden kann. Obwohl in der Praxis von Zwangsliquidation häufig Gebrauch gemacht wird, endet sie meistens erfolglos, wenn der Mangel behebbar ist.

3. Kapitalmaßnahmen

Zu den oben genannten Kapitalmaßnahmen gehört in erster Linie die Gesellschafterfremdfinanzierung, welche in der Praxis oft durch Gesellschafterdarlehen erfolgt. Die Auswirkung auf die steuerliche Abzugsfähigkeit der dabei vereinbarten Zinsen bei der russischen Tochtergesellschaft (sog. Thin Cap Rules, analog § 8 a KStG f.V.) ist enorm wichtig, insbesondere, da die sog. Thin Cap Rules auch bei kurzfristiger Überlassung anzuwenden sind. Eine Ausweitung der Thin Cap Rules findet

auch auf weitere Tatbestände, wie etwa Stellung des Fremdkapitals durch eine russische Schwestergesellschaft, Back-to-Back Loans (oder sonstige Kredite auf einer anderen als der „Stand-alone“-Basis) o. Ä. Anwendung. Grundsätzlich darf das Verhältnis Fremd-/Eigenkapital von 3:1 (sog. Safe Haven 3/1) nicht überschritten werden, um die steuerliche Abzugsfähigkeit zu gewährleisten.

Die Rechtsfolgen bei der Anwendung der Thin Cap Rules bestehen in der Beschränkung des Zinsabzugs bei der russischen Gesellschaft und ggf. in der steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit beim negativen Eigenkapital. Die nicht abzugsfähigen Zinsen werden beim Abfluss als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt (mit der Konsequenz der Quellenbesteuerung in Russland). Dies könnte zu einem sog. Qualifikationskonflikt führen, wonach die Frage entstehen wird, ob russische Quellensteuer in Deutschland aufgrund unilateraler Maßnahmen anrechenbar oder von der Bemessungsgrundlage abziehbar ist.

Gegen innerstaatliche Beschränkung des Zinsabzuges besteht der sog. DBA-Schutz, welcher grundsätzlich unbeschränkten Zinsabzug für russische Gesellschaften mit deutschem Kapital (Protokoll zum DBA) gewährt. Die Einschränkungen durch innerstaatliche Thin Cap Rules bleiben aber durch das DBA nicht berührt. Obwohl dazu eine Verständigungsvereinbarung zwischen Deutschland und Russland und auch ein internationales Verständnis in OECD besteht, existiert gleichwohl kein einheitliches Verständnis in der russischen Praxis. Bei der Gesellschafterfremdfinanzierung ist auch die Angemessenheit des Zinssatzes zu beachten. Dabei kommt bei der Bestimmung der Angemessenheitsgrenze eine von zwei Methoden, welche nach freiem Ermessen auszuwählen sind, zur Anwendung.

Zur ersten Methode, welche sich nach einer fixen Höchstgrenze richtet, wurden gerade für die Krisenzeit neue gesetzliche Grenzen geschaffen. Mit Wirkung zum 1. August 2009 wurde die Höchstgrenze für Zinsen auf Darlehen in Rubel nunmehr auf das Zweifache des Leitzinssatzes der russischen Zentralbank („Refinanzierungssatz“) angehoben. Aktuell liegt der Leitzinssatz bei 9 Prozent p. a., so dass Darlehenszinsen von bis zu 18 Prozent p. a. steuerlich wirksam sind.

Die bisher seit September 2008 temporär geltende gesetzliche Regelung (das 1,5-Fache des Leitzinssatzes) entsprach offensichtlich nicht der wirtschaftlichen Realität. Für Zinsen auf Fremdwährungsdarlehen bleibt der steuerlich relevante Höchstsatz von 22 Prozent p. a. weiterhin unverändert. Die neue Regelung soll vorübergehend bis zum Jahresende (31. Dezember 2009) gelten, eine Verlängerung ist aber zu erwarten.

Wahlweise können die in Russland steuerpflichtigen Körperschaften die Höchstgrenze für steuerlich abzugsfähigen Zinsen auch nach der zweiten, sog. Vergleichsmethode ermitteln. Deren Anwendung setzt voraus, dass dem Steuerpflichtigen mindestens drei vergleichbare Darlehen zur Verfügung stehen. Auf Basis von mehreren (mindestens drei) vergleichbaren Darlehen wird der durchschnittliche Zinssatz ermittelt. Nach Maßgabe des Durchschnittssatzes wird dann im Einzelnen geprüft, ob die für jedes einzelne Darlehen abgerechneten Zinsen innerhalb einer 20-Prozent-Spanne liegen. Die über diesem Rahmen liegenden Zinsen sind steuerlich nicht wirksam.

4. Weitere Kapitalmaßnahmen

Zu den weiteren Kapitalmaßnahmen zählen die Herabsetzung des Stammkapitals, die Zuführung in Kapitalrücklagen zur Deckung von künftigen Verlusten und das sog. „Cash round tripping“.

4.1 Herabsetzung des Stammkapitals

Bei Herabsetzung des Stammkapitals unterscheidet man zwischen Pflichtherabsetzung (zur Deckung von Verlusten) und freiwilliger Herabsetzung. Während die Pflichtherabsetzung für die Gesellschaft und deren Gesellschafter steuerneutral ist, sind bei freiwilliger Herabsetzung viele steuerliche Aspekte zu berücksichtigen. Diese liegen insbesondere bei steuerrechtlicher Betrachtung der Erträge auf der Ebene der Gesellschafter, was bei Auslandsbezügen immer unter Anwendung des DBA-Rechts zu prüfen ist.

4.2 Zuführung in Kapitalrücklagen

Die Zuführung in Kapitalrücklagen erfolgt in Form von Gesellschafterzuschüssen, welche für russische GmbHs ausdrücklich vorgesehen sind. Die Frage, ob die Gesellschafterzuschüsse für russische AGs zulässig sind, ist dagegen umstritten. In der Praxis wird häufig über eine weitere Variante der Kapitalisierung nachgedacht, nämlich die Kapitalisierung von Verbindlichkeiten als Zuschussleistung ohne Geldfluss (sog. Debt to equity swap). Dies könnte in Form von Forderungsverzicht, Übertragung der Forderung durch den Gläubiger auf den Schuldner und schließlich Ausstellung und Übertragung eines Wechsels erfolgen. Die dabei entstehenden Fragen nach Einlagefähigkeit und Steuerbefreiung gem. SteuerGB RF sind gesondert zu untersuchen.

4.3 Cash round tripping

Eine weitere Kapitalmaßnahme stellt das sog. Cash round tripping dar. Der Sinn dieser Maßnahme besteht in der Gewährung von Barzuschüssen an die Tochtergesellschaft, welche diese anschließend für die Begleichung der Verbindlichkeiten gegenüber der Muttergesellschaft nutzt. Der Vorteil dabei liegt in der Steuerbefreiung für die Tochtergesellschaft, sofern die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gem. SteuerGB RF erfüllt sind.

5. Zusammenfassung: praktische Umsetzung

Das Management der steuerlichen Risiken in der Krise ruht auf der starken Wechselwirkung von Maßnahmen auf russischer und deutscher Seite. Im Ergebnis ist die steuerliche Optimierung nur dann möglich, wenn die Auswirkungen für den Konzern berücksichtigt werden. Im Zweifel können Qualifikationskonflikte zur Doppelbesteuerung führen, was Sie mithilfe Ihres Steuerberaters vermeiden können.