

# WESENTLICHE ÄNDERUNGEN IM RUSSISCHEN AUSSENSTEUERRECHT

## Einführung der CFC-Rules und andere grundlegende Änderungen im internationalen Steuerrecht Russlands

Seit Ende 2013 steht die Bekämpfung von Steuerumgehung unter Einbeziehung von ausländischen Strukturen ganz oben auf der politischen Agenda in Russland. Das nach heftigen Debatten Ende November 2014 verabschiedete Gesetz ist am 1. Januar 2015 in Kraft getreten.

In seiner finalen Fassung hat das Gesetz den Steuerfachleuten mehrere Überraschungen beschert. Faktisch sind alle internationalen Destinationen einschliesslich der Schweiz von den Auswirkungen des Gesetzes betroffen.

Mit dem neuen Gesetz werden folgende steuerliche Massnahmen umgesetzt:

→ Durch sogenannte CFC-Rules (*Controlled Foreign Company*) werden Gewinne der ausländischen Gesellschaften bei den beherrschenden Inländern direkt besteuert. → Ausländische Gesellschaften, deren Geschäftsführung sich faktisch in Russland befindet, sollen in Russland unbeschränkt steuerpflichtig werden. → Die beschränkte Steuerpflicht auf Veräusserungsgewinnen aus Anteilen an den Gesellschaften mit Grundvermögen in Russland wird auf ausländische Holding-Gesellschaften erweitert. → Vorteile aus den *Doppelbesteuerungsabkommen* (DBA) sollen den sogenannten «Durchlaufgesellschaften» vorenthalten werden.

### 1. CFC-RULES

**1.1 Grundregel.** Im Fokus der neuen Regeln stehen ausländische Gesellschaften oder sonstige Strukturen, die von russischen Inländern kontrolliert (beherrscht) werden. Die von ihnen bewirkte Abschirmung wird durchbrochen, indem ihre Gewinne den beherrschenden russischen Inländern hinzugerechnet und versteuert werden.

### 1.2 Welche Länder fallen in den Anwendungsbereich?

Nach dem finalen Gesetzeswortlaut fallen nicht nur die

«Steuerparadiesen», sondern grundsätzlich alle Länder unter die neue Regelung.

Eine Ausnahme gilt für DBA-Länder mit effektiver Gewinnbesteuerung, die einem Niveau von mindestens  $\frac{3}{4}$  der russischen Belastung entspricht. Für Dividendeneinkünfte muss die ausländische Besteuerung mit dem russischen Steuersatz von 13%, bei den übrigen Einkünften mit 20% verglichen werden. Im Ergebnis ist die Ausnahmeregelung für die meisten international anerkannten Holdingstandorte, darunter die Schweiz, kaum geeignet. Die von der Holding vereinnahmten Dividenden müssten effektiv mit mindestens 9,75% besteuert werden. Für Gewinne aus Beteiligungsveräusserungen setzt die Ausnahme eine Mindestbesteuerung von 15% voraus. Diese Hürde ist kaum zu erreichen, weil die Beteiligungserträge in den meisten internationalen Destinationen von der Besteuerung weitgehend freigestellt werden.

Die in Drittstaaten – einschliesslich Russland – erhobene Quellensteuer wird auf die ausländische Steuerbelastung angerechnet. Wenn z. B. eine Schweizer Holding an einer russischen Gesellschaft beteiligt ist und Dividenden bezieht, kann im Prinzip die russische Quellensteuer die Besteuerung am Holdingstandort substituieren. Nach dem ggf. anwendbaren DBA ist aber die russische Quellenbesteuerung in der Regel auf 5% beschränkt, wenn es sich um eine sogenannte *qualifizierte Beteiligung* handelt. Nach Art. 10 Abs. 2 a DBA zwischen der Schweiz und Russland liegt diese vor, wenn die Beteiligung mindestens 20% beträgt und



IGOR SCHIKOW,  
MBA INT. TAX.  
FREIBURG I. BR.,  
LL.M., STEUERBERATER (RF),  
LEITER STEUERABTEILUNG,  
EGOROV PUGINSKY  
AFANASIEV & PARTNER  
(EPAM), ANWALTSKANZLEI,  
MOSKAU/R



HANS-JÜRIG SCHMID,  
DR. OEC. PUBL.,  
CPA, STEUERABTEILUNG,  
WALDER WYSS  
RECHTSANWÄLTE, ZÜRICH

einen Wert von CHF 200 000 übersteigt. Sind die bezogenen Dividenden bei der Holding in der Schweiz von einer weiteren Besteuerung freigestellt, so ist die Gesamtbelastung von 5% nicht hinreichend, um die Ausnahme von der CFC-Besteuerung in Anspruch zu nehmen.

Anders liegt der Fall, wenn die Schweizer Holding aus russischer Sicht eine Durchlaufgesellschaft ist. Nach dem neuen Gesetz wird sie dann nicht als Nutzungsberechtigte anerkannt, mit der Folge, dass die Quellensteuer auf die Dividende in Russland zu dem regulären Satz von 15% erhoben und somit die erforderliche Mindestgrenze für die Dividendenbesteuerung (9,75%) überschritten wird.

**1.3 Beherrschung.** Die CFC-Besteuerung setzt eine Beherrschung durch russische Steuerinländer voraus. Nach russischen Steuervorschriften wird eine natürliche Person zum Steuerinländer aufgrund eines Aufenthalts in Russland von über 183 Tagen in einem Zeitraum von zwölf Monaten. Dieses alleinige Anknüpfungmerkmal kann in Grenzfällen für überraschende Auswirkungen sorgen. Einerseits kann eine natürliche Person mit dem ständigen Wohnort in der Schweiz, z. B. aufgrund einer Entsendung nach Russland, zum russischen Steuerinländer werden und theoretisch unter die neuen CFC-Rules fallen. Andererseits können vermögende Russen relativ einfach den neuen CFC-Rules entgehen, indem sie die meiste Zeit im Ausland verbringen und dort Wohnsitz nehmen. Die russische Steuerverwaltung hat diese Lücke erkannt. In einem Rundschreiben will die Verwaltung den Begriff «Steuerinländer» als «Ansässige Person» im Sinne von Art. 4 Abs. 2 *OECD-Musterabkommen (OECD-MA)* verstanden wissen. Diese Auslegung ist rechtlich nicht haltbar, weil die Tiebreaker Rule nach Art. 4 Abs. 2 *DBA* nur zur Anwendung kommt, wenn eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig ist. Meidet die natürliche Person dagegen den Aufenthalt in Russland gänzlich oder weitgehend, ist die Ansässigkeit in Russland erst gar nicht gegeben.

Eine Beherrschung liegt vor, wenn ein Inländer mit mehr als 25% an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt ist. Übergangsweise ist für das Jahr 2015 die Beteiligungsgrenze bei 50% angesetzt. Sind mehrere Inländer an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt und halten sie insgesamt mehr als 50%, so ist jeder beteiligte Inländer mit einem Anteil von über 10% als beherrschende Person zu qualifizieren. Indirekt gehaltene Anteile zählen dabei mit. Anteile des Ehepartners und der minderjährigen Kinder sind ebenfalls mitzurechnen. Dies soll verhindern, dass die CFC-Rules umgangen werden, indem Anteile auf den ins Ausland verzogenen Ehepartner umgeschrieben werden. Eine weitere Umgehungsmöglichkeit, bei der die Anteile auf einen volljährigen Nachkommen übertragen werden, der nicht in Russland ansässig ist, ist dagegen im Gesetz nicht berücksichtigt.

Eine Beherrschung kann auch vorliegen, wenn ein russischer Steuerinländer die Beteiligungskriterien nicht erfüllt, die Kontrolle aber anderweitig ausübt. Als Kontrolle wird der massgebende Einfluss oder allein die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gewinnverwendung verstanden. Dies könnte z. B. der Fall sein, wenn einem Minderheitsgesellschafter die Stimmenmehrheit oder Sonderrechte bei der

Gewinnverwendung aufgrund der vertraglichen Vereinbarung zustehen. Der Wortlaut der Regelung lässt viele Fragen offen. So ist z. B. nicht abschliessend klar, ob eine ausreichende Kontrolle vorliegt, wenn eine Person nicht über die Gewinnverwendung entscheiden darf, aber bei der beschlossenen Ausschüttung privilegiert wird. Offensichtlich war es politisch gewollt, dem Rechtsanwender einen weiten Ermessensspielraum zu ermöglichen. Liegen Verdachtsmomente gegen einen Steuerinländer vor, so ist das Finanzamt nach den neuen Regelungen angehalten, ihn zur Sachverhaltsklärung aufzufordern. Kommt das Finanzamt nach Aktienlage und nach Darstellung des Betroffenen zum Schluss, dass eine Beherrschung vorliegt, wird ein spezieller Feststellungsbescheid erlassen. Gegen diesen kann der Betroffene innert dreier Monate Einspruch beim Gericht einlegen. Nach Ablauf der Frist wird der Bescheid rechtskräftig; der betroffene Steuerinländer kann dann nach den CFC-Rules steuerlich mit den ausländischen Gewinnen der unter seiner Kontrolle stehenden Gesellschaft veranlagt werden.

**1.4 Ausländische Gestaltungen, die unter die CFC-Rules fallen.** Im Fokus der CFC-Rules stehen neben ausländischen Körperschaften auch sonstige ausländische Strukturen. Bei der Definition, was genau als Struktur zu verstehen ist, hat sich der russische Gesetzgeber offensichtlich schwer getan. Nach dem etwas diffusen Gesetzestext sind dies Rechtsformen, die keine juristischen Personen sind. Dazu zählen per Definition Personengesellschaften, Fonds, Trusts usw. Es ist wiederum die Absicht des Gesetzgebers, den Ermessensspielraum bei der Anwendung möglichst weit offenzulassen.

Dass auch Personengesellschaften, darunter auch steuerlich transparente Personengesellschaften, speziell genannt sind, mag verwunderlich erscheinen. Nach internationalem Verständnis haben sie keine Abschirmwirkung (deferral), weil die von ihnen erzielten Einkünfte steuerlich den Gesellschaftern zuzurechnen sind. In Russland werden aber die Einkünfte von natürlichen Personen nach dem Zuflussprinzip erfasst. Solange Gewinne an eine natürliche Person mit Sitz in Russland nicht effektiv ausgezahlt sind, entstehen aus russischer Sicht keine steuerbaren Einkünfte. Die CFC-Rules sollen dieses strukturelle Defizit überbrücken – wenn auch auf eine sonderbare Weise.

Sondervermögen wie Trusts oder Treuhandvermögen sind von der CFC-Besteuerung betroffen, wenn sie von russischen Steuerinländern beherrscht sind. Dies ist der Fall, wenn der Vermögensverwalter bei der Verfügung über Erträge weisungsgebunden ist. Aufgrund einer Sonderausnahme tritt aber die CFC-Besteuerung nicht ein, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- Nach anwendbarem Recht und nach den einschlägigen Statuten (Errichtungsurkunden) ist eine Ausschüttung von Erträgen aus dem Sondervermögen rechtlich nicht zulässig.
- Der Gründer (Stifter) ist nicht berechtigt, das Sondervermögen zurückzufordern oder seine Rechtsstellung auf einen Dritten zu übertragen (ausser bei Gesamtrechtsnachfolge).
- Der Gründer (Stifter) ist nicht berechtigt, direkt oder indirekt Erträge aus dem Sondervermögen zu beziehen. Der Aus-

nahmetatbestand lässt wenig Spielraum für den Bereich Estate Planning. Es ist davon auszugehen, dass ein Trust oder eine Treuhandverwaltung nicht unter die CFC-Besteuerung fallen, wenn sie unwiderruflich zugunsten eines Dritten errichtet sind und keine Ausschüttungen von Erträgen vorsehen. Derzeit werden Änderungen zum neuen Gesetz vorbereitet, die hoffen lassen, dass die Ausnahme noch etwas weiter ausfallen wird. Danach sollen laufende Ausschüttungen von Erträgen an begünstigte Dritte unschädlich sein, solange diese gegenüber dem Trustee (Verwalter bzw. Treunehmer) nicht weisungsbefugt sind.

Offen bleibt die Frage, wie die ausländischen Stiftungen nach den neuen CFC-Rules zu behandeln sind. Diese gehören zu den juristischen Personen, sind aber keine Körperschaften. Wenn die Stiftung als «non-commercial» errichtet ist, die nach ihrem Personalstatut keine Erträge ausschütten darf, würde sie unter die Sonderausnahme der CFC-Besteuerung fallen.

**1.5 Gewinnermittlung und Hinzurechnung.** Als Grundlage für die CFC-Besteuerung gilt der Jahresgewinn der ausländischen Gesellschaft. Die Besteuerung bleibt aus, wenn passive Einkünfte unter 20% des Jahresgewinns liegen. Diese Sonderregelung ist nicht anwendbar auf Gesellschaften aus Nicht-DBA-Staaten oder aus nicht kooperativen Ländern. Ausgenommen von der CFC-Besteuerung ist der Jahresgewinn bis zu einer Höchstgrenze von RUB 10 Mio. Für die Übergangsjahre 2015 und 2016 sind jeweils höhere Grenzen von 50% und RUB 30 Mio. vorgesehen.

Für die beherrschenden Inländer entsteht die Steuerpflicht nicht zeitgleich mit dem Jahresabschluss, sondern erst am letzten Tag des darauffolgenden Kalenderjahrs. Für CFC-Einkünfte gilt die reguläre Besteuerung: 13% für natürliche Personen, 20% für juristische Personen.

Eine offene Ausschüttung des Jahresgewinns, wenn sie noch vor der Hinzurechnung erfolgt, mindert die CFC-Besteuerungsgrundlage. Ab 2015 werden die offenen Gewinnausschüttungen in Russland einheitlich zu 13% besteuert (9% nach alter Regelung). Für russische Gesellschaften sind Dividendeneinnahmen aus einer Beteiligung von 50% und mehr steuerfrei, sofern die ausschüttende Gesellschaft nicht in einem der Staaten, die auf der «schwarzen Liste» stehen, ansässig ist.

Bei einer verschachtelten Beteiligung, wenn z. B. eine russische natürliche Person an einer ausländischen Gesellschaft indirekt – über eine zwischengeschaltete russische Gesellschaft – beteiligt ist, wird der (nicht offen ausgeschüttete) Jahresgewinn gleichzeitig den beiden Inländern hinzugechnet. Zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung wird dem jeweils Nachstehenden in der Beteiligungskette ein Recht auf den Abzug des auf der Vorstufe besteuerten Gewinns gewährt.

**1.6 Erweiterte Melde- und Mitwirkungspflichten.** Die CFC-Steuerpflicht wird durch neue Meldepflichten flankiert, die von vielen russischen Akteuren mehr gefürchtet werden als die steuerliche Zusatzbelastung. Meldepflichtig sind

grundsätzlich alle ausländischen Beteiligungen mit einem Anteil von über 10% und alle errichteten ausländischen Strukturen. Die vor Kurzem veröffentlichte Gesetzesänderung hat den Termin für die Erstmeldung vom 1. 4. 2015 auf den 15. 6. 2015 verschoben. Die Erstmeldung umfasst alle Beteiligungen zum Stichtag 1. 1. 2015 sowie 14. 6. 2015, es sei denn, die Beteiligung ist bis zum zweiten Stichtag beendet oder die Auslandsgesellschaft liquidiert worden.

Auf den 1. 6. 2015 soll ein Amnestiegesetz in Kraft treten, dessen Rechtsfolgen noch nicht bekannt sind. Erwartet wird der Ausschluss der Strafverfolgung und Befreiung von der Haftung für Ordnungswidrigkeiten in Zusammenhang mit Vermögensgegenständen, die vom Betroffenen mittels einer speziellen Deklaration zu melden sind. Eine Nachbesteuerung ist nicht vorgesehen. Ob die Schuld für hinterzogene Steuern mit der Meldung beendet ist, bleibt unklar.

Parallel setzt die russische Steuerverwaltung auf den Informationsaustausch mit dem Ausland. Im Verhältnis zwischen Russland und der Schweiz gelten seit Ende 2012 die neuen DBA-Regelungen des Art. 25 a «Informationsaustausch» und des Verständigungsprotokolls. Diese Regelungen stellen klar, dass die Verpflichtung zum Informationsaustausch keinen Ad-hoc- und keinen automatischen Austausch vorsieht. Nicht zulässig sind Gelegenheitsanfragen (Fishing Expeditions). Demzufolge müsste die russische Steuerverwaltung erst Anhaltspunkte für Steuerdelikte von individuell bestimmbar steuerpflichtigen russischen Personen haben.

## 2. ERWEITERUNG DER UNBESCHRÄNKTEN STEUERPFLICHT AUF AUSLÄNDISCHE RECHTSGEBILDE

Als zweite Massnahme ist die Einführung der unbeschränkten Steuerpflicht für die im Ausland gegründeten Gesellschaften und sonstige Rechtsgebilde vorgesehen, soweit der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Russland liegt.

In der Praxis kommt es häufig vor, dass die im Ausland gegründeten Gesellschaften nur formal einen lokalen Geschäftsführer haben, während der beteiligte russische Steuerinländer selbst Geschäfte im Namen der Gesellschaft tätigt, über Konten verfügt usw. Solche Gesellschaften sollen nun komplett in Russland unbeschränkt steuerpflichtig werden. Für die in der Schweiz gegründeten Gesellschaften kann sich daraus eine Doppelbesteuerung ergeben, die es nach Art. 4 Abs. 3 des DBA zwischen Russland und der Schweiz zu vermeiden gilt. Dazu müssen beide Staaten übereinkommen, dass der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in Russland liegt.

Im Falle eines Nicht-DBA-Staats droht die Doppelbesteuerung nur, wenn der andere Staat die Gesellschaft effektiv besteuert, was bei den meisten «Steuroasen» nicht der Fall ist.

Der Ort der tatsächlichen Leitung wird nach gesetzlich definierten Indizien beurteilt. Unter bestimmten Voraussetzungen soll es möglich sein, die ausländische Gesellschaft als russischen Steuerinländer freiwillig zu erklären und damit die Anwendung der CFC-Besteuerung zu vermeiden.

### 3. BESTEUERUNG VON VERÄUSSERUNGS- GEWINNEN AUS ANTEILEN AN GESELL- SCHAFTEN MIT RUSSISCHEM GRUNDBESITZ

Seit 2002 sind Gewinne aus der Veräusserung von Anteilen an russischen Gesellschaften mit russischem Grundbesitz von über 50% ihrer Bilanzsumme beschränkt steuerpflichtig. Diese Regelung war jedoch leicht zu umgehen, wenn Anteile an einer ausländischen Gesellschaft veräussert wurden. Hinzu kommt noch, dass das Besteuerungsrecht für solche Veräusserungsgewinne nach der Standardfassung von Art. 13 der älteren DBA ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat vorbehalten war. Im Ergebnis sind signifikante Gewinne aus solchen Transaktionen an der russischen Staatskasse vorbeigeflossen.

In den letzten fünf Jahren hat Russland mit vielen Vertragsstaaten – darunter mit der Schweiz – den Art. 13 DBA neu verhandelt. Nach dem neu formulierten Art. 13 Abs. 3 DBA steht nun das Besteuerungsrecht auf Gewinne aus den Anteilsveräusserungen Russland zu, sofern sich der Wert der Anteile zu mehr als 50% aus in Russland befindlichem Grundbesitz zusammensetzt. Dies gilt selbstverständlich umgekehrt auch für Veräusserungsgewinne russischer Anteilsinhaber, wenn sie auf in der Schweiz liegenden Grundbesitz zurückzuführen sind.

Die neuen Regeln erweitern das nationale Besteuerungsrecht Russlands auf Veräusserungsgewinne in Zusammenhang mit dem russischen Grundbesitz. Der Sitz der Gesellschaft, deren Anteile veräussert werden, ist nicht mehr erheblich.

### 4. NATIONALE REGELUNG GEGEN «TREATY SHOPPING»

Die meisten russischen DBA sind nach dem Vorbild des OECD-MA formuliert und enthalten deshalb in der Regel die Voraussetzung, dass der Empfänger von Dividenden, Zins- und Lizenzinkünften (Art. 10, 11 und 12 DBA) Nutzungsberechtigter ist.

Die fehlende Definition des Nutzungsberechtigten erschwerte in Einzelfällen die Anwendung des jeweiligen Ab-

kommens. Indes wurden häufig Einkünfte aus russischen Quellen durch sogenannte Durchlaufgesellschaften bezogen, die von den DBA-Vorteilen profitieren konnten und Gewinne in einen Nicht-DBA-Drittstaat weiterleiteten.

Zur Bekämpfung des Missbrauchs wurde jetzt eine Legaldefinition in das nationale Recht eingeführt. Massgebend ist das Kriterium, ob der Empfänger über die bezogenen Einkünfte verfügen kann. Genaue Kriterien sind hierfür nicht vorgesehen, sodass die russische Steuerverwaltung jeden Einzelfall nach eigenem Ermessen prüfen darf.

### 5. FAZIT

Angesichts der neuen Regelungen stehen die russischen Steuerinländer mit ausländischen Beteiligungsstrukturen vor einer schweren Entscheidung. Sie müssen nach dem Gesetz ihre Beteiligungen und Sondervermögen melden und im Weiteren die im Ausland anfallenden Gewinne in Russland versteuern. Steuerliche «Altsünden» können evtl. im Rahmen eines geplanten Amnestiegesetzes erlassen werden, was allerdings noch nicht sicher ist. Das geplante Amnestiegesetz soll angeblich eine steuerfreie Überführung der Vermögenswerte von den nominalen Besitzern in eigenes Vermögen ermöglichen. Viele haben bereits entsprechend reagiert und Gewinne schon im Jahre 2014 zum geringeren Steuersatz von 9% offen ausgeschüttet.

Andere Betroffene ziehen Lösungen vor, die dazu dienen sollen, dass die CFC-Rules in ihrem Fall überhaupt nicht zur Anwendung kommen. Dabei besteht aber immer die Gefahr, dass der Wortlaut des Gesetzes von der Steuerverwaltung in Russland nicht korrekt ausgelegt wird. So könnte die russische Steuerverwaltung mit der Begründung einer notwendigen Missbrauchsbekämpfung selbst bei sehr vagen Verdachtsmomenten ihre Besteuerungsforderung durchsetzen wollen, auch wenn Strukturen vorhanden sind, die nach Gesetz eine Anwendung der CFC-Rules eigentlich untersagen.

Vor diesem Hintergrund ziehen andere Betroffene den kürzeren Weg vor und verlegen ihren Wohnsitz ins Ausland, um den russischen CFC-Rules zu entgehen. ■