

RECHTSPRECHUNG

Besprechung „Oriflame“ – oder BEPS auf Russisch*(Anmerkung: Patrick Pohlit/Daria Sharafutdinova)*

Mit der Entscheidung des Obersten Gerichts der Russischen Föderation vom 14. Januar 2016 Nr. 305-KГ15-11546 wurde vorerst ein Schlusspunkt unter den Fall „Oriflame“ gesetzt, einen der meistbeachteten Gerichtsfälle der vergangenen Jahre. Dieser Fall zeigt zum einen, dass die russischen Steuerbehörden konsequent gegen die Verschiebung von Besteuerungssubstrat ins Ausland unter Ausnutzung bestimmter Doppelbesteuerungsabkommen und Regelungslücken vorgehen, zum anderen dass sich die Argumentation der Behörden und Gerichte im Ergebnis an den aktuellen Maßnahmen der OECD in Sachen BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) orientiert.

I. Sachverhalt

Vereinfacht kann der Sachverhalt wie folgt dargestellt werden: die Klägerin OOO „Oriflame Cosmetics“ (OOO), ist eine 100-prozentige Tochter der niederländischen Oriflame Kosmetiek BV (BV), wobei letztere ihrerseits die Tochter der luxemburgischen Oriflame Cosmetics SA (SA) ist.

Die luxemburgische SA hat mit ihrer niederländischen Tochtergesellschaft BV Lizenzverträge geschlossen, auf deren Grundlage die Rechte an der Firma und Marke sowie an bestimmten kommerziellen Informationen zur Nutzung auf dem Territorium Russlands übertragen wurden. Danach wurden zwischen der niederländischen BV und russischen OOO Sublizenzverträge abgeschlossen, welche dieselben Rechte zum Gegenstand hatten. Die Sublizenzverträge sahen eine Lizenzgebühr in Höhe von 5% des gesamten Erlöses der OOO sowie 2% der Rechnungssumme der eingeführten Waren abzüglich bestimmter Aufwendungen und eine pauschale Vergütung vor.

Die ausgezahlten *Lizenzgebühren* hat die russische OOO als Betriebsausgabe für gewinnsteuerliche Zwecke in Ansatz gebracht. Darüber hinaus hat die OOO als Steueragent für diese Beträge auch Umsatzsteuer einbehalten und abgeführt, wobei diese Umsatzsteuer dann als Vorsteuer geltend gemacht wurde.

Die zuständige Steuerbehörde hat im Rahmen der mit einer sog. Maskenshow begleiteten Betriebsprüfung sowohl den Betriebsausgabenabzug als auch den Vorsteuerabzug aberkannt. Im Ergebnis wurden somit ca. 382 Mio. Rubel (ungefähr 5,2 Mio. Euro) Umsatzsteuer sowie Verzugszinsen in Höhe von ca. 155 Mio. Rubel (ungefähr 2,1 Mio. Euro) nachberechnet sowie ca. 2 Mrd. Rubel (ungefähr 27,6 Mio. Euro) Betriebsausgaben aberkannt.¹

1 Vgl. Anordnung des Obersten Gerichts vom 12.10.2006 No. 53; Pkt. 2 Art. 306 SteuerGB. Der Kurs am 23.08.2016 gemäß Angaben der Zentralbank der RF betrug 72,4457 RUB/Euro. Online im Internet: <http://cbr.ru/>. Stand: 23.08.2016.

Im Einspruchsverfahren gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung wurden die Beträge teilweise geringfügig reduziert. Mit ihren Klagen vor den zuständigen Gerichten unterlag die russische OOO in allen Instanzen.²

Das Oberste Gericht der Russischen Föderation als letzte fachliche Instanz vor dem Verfassungsgericht hat den Fall nicht zur Entscheidung angenommen, wobei die folgenden Entscheidungsgründe zum Tragen kamen.

II. Entscheidungsgründe

1. *Vertreterbetriebsstätte in Russland*

Die Gerichte sind der Argumentation der Steuerbehörde gefolgt und haben für die luxemburgische Oriflame Cosmetics SA eine Vertreterbetriebsstätte angenommen, da letztere die Geschäftsführung und Verwaltung in Bezug auf die russischen sowie niederländischen Gesellschaften ausgeübt habe, indem Mitarbeiter der SA Führungsposition in den beiden Gesellschaften innehatten. Damit wurde unterstellt, dass die russische OOO bei Geschäfts- und Verwaltungsentscheidungen nicht selbständig agierte, was nach Ansicht der Steuerbehörde kennzeichnend für juristische Personen sein sollte.

Die Verbraucher sollen die russische OOO vielmehr als Repräsentanz bzw. Betriebsstätte der luxemburgischen Gesellschaft wahrgenommen haben, weil Oriflame Cosmetics SA der Hauptlieferant war. Diese Argumentation wurde im Verfahren mit teilweise fragwürdigen Umfragen unterlegt.

Darüber hinaus wurden die Lizenzzahlungen (*royalties*) von der niederländischen Gesellschaft (BV) an die luxemburgische SA weiter- bzw. durchgeleitet und somit war die niederländische Gesellschaft als *conduit* bzw. Transitgesellschaft anzusehen.

Die Gerichte haben des Weiteren auch auf die Kommentare zum OECD-Musterabkommen Bezug genommen, obwohl Russland kein Mitglied der OECD ist und der offizielle Status dieser Kommentare in Russland umstritten und ungeklärt ist.³ So wurde vom Revisionsgericht (Wirtschaftsgericht des Moskauer Bezirkes) festgestellt, dass das Musterabkommen ein Rahmenvertrag ist, welcher allgemeine OECD-Prinzipien sowie Ansätze für die Beseitigung der Doppelbesteuerung verankert. Aus diesen Kommentaren hat das Gericht abgeleitet, dass der unabhängige Vertreter normalerweise Verantwortung nur für die Ergebnisse seiner eigenen Tätigkeit trägt und nicht

2 Entscheidung des Moskauer Wirtschaftsgerichtes vom 4.12.2014 Nr. A40-138879/14, Entscheidung des 9. Berufungsgerichtes vom 06.03.2015 Nr. 09AII-1651/2015, Entscheidung des Wirtschaftsgerichtes des Moskauer Bezirkes vom 11.06.2015 Nr. Ф05-6722/2015.

3 In einigen Entscheidungen verweisen die Gerichte auf OECD-Kommentare und akzeptieren diese als Auslegungsinstrument (s. z.B. Entscheidung des 9. Wirtschaftsberufungsgerichtes vom 28.10.2011 Nr. 09AII-23751/2011-AK, Anordnung des Obersten Wirtschaftsgerichtes vom 15.11.2011 Nr. 8654/11, Entscheidung des 14. Wirtschaftsberufungsgerichtes vom 03.11.2015 Nr. A13-5850/2014, Anordnung des Obersten Gerichts vom 18.03.2016 Nr. 305-KI'15-14263, Entscheidung des Wirtschaftsgerichtes des Povol'žkij Bezirkes vom 20.04.2016 Nr. Ф06-21620/2013, Entscheidung des Wirtschaftsgerichtes des Moskauer Bezirkes vom 27.05.2016 Nr. Ф05-6667/2016). In einigen Entscheidungen weisen aber die Gerichte auf keine Mitgliedschaft Russlands in OECD und keinen zwingenden Charakter der Kommentare hin (Entscheidung des 9. Wirtschaftsberufungsgerichtes vom 23.12.2009 Nr. 09AII-25019/2009-AK, Entscheidung des 9. Wirtschaftsberufungsgerichtes vom 15.02.2011 Nr. 09AII-33603/2010-AK, Entscheidung des Wirtschaftsgerichtes des Nordwestlichen Bezirkes vom 25.11.2014 Nr. A05-14691/2013).

wesentlich kontrolliert wird in Bezug auf die Art und Weise sowie den Umfang seiner Tätigkeit. Danach soll eine Betriebsstätte begründet sein, soweit eine Person im Namen einer ausländischen Gesellschaft tätig wird und weder formell noch wirtschaftlich unabhängig ist. Im vorliegenden Fall wurde von den Gerichten eine Kontrolle seitens der luxemburgischen Gesellschaft festgestellt, die als wirtschaftliche Abhängigkeit gewertet wurde. Die Gerichte kamen daher zu dem Schluss, dass die russische OOO als abhängiger Vertreter der luxemburgischen SA in Russland tätig war und damit die SA über ihre Enkelgesellschaft OOO eine Vertreterbetriebsstätte begründet hat.

2. *Unbegründeter steuerlicher Vorteil*

Ein weiteres Argument, welches zur Aberkennung des Betriebsausgabenabzugs führte, war die Anwendung des Konzepts des unbegründeten steuerlichen Vorteils, dessen Voraussetzungen in der Anordnung des Plenums des Obersten Wirtschaftsgerichts vom 12.10.2006 Nr. 53 dargestellt und festlegt sind.

Mit der oben dargelegten Feststellung der Begründung einer Vertreterbetriebsstätte durch die SA in Russland wurde die Entrichtung der Lizenzzahlungen in Frage gestellt, weil nach Ansicht der Gerichte im Ergebnis eine Betriebsstätte Lizenzzahlungen an ihr Stammhaus getätigt hat. Diese Auszahlungen wurden als Verschiebung des Gewinns ins Ausland angesehen, was als eigentliches wirtschaftliches Ziel der betreffenden Lizenzzahlungen betrachtet wurde. Laut der erwähnten Anordnung des Obersten Wirtschaftsgerichts müssen die steuerlichen Rechtsfolgen nach der tatsächlichen wirtschaftlichen Bedeutung der Transaktion bestimmt werden, wenn das Gericht die Schlussfolgerung zieht, dass die benannte Transaktion eine andere wirtschaftliche Bedeutung hat. Mit dieser Argumentation wurde erreicht, dass die niederländische BV als „conduit“ behandelt und damit in der Transaktionskette praktisch ausgeblendet wurde. Damit war der „Weg frei“ für die Argumentation, dass eine Betriebsstätte an das Stammhaus keine Lizenzzahlungen leisten kann.

Als indirekter Hinweis auf den steuerlichen Missbrauch wurde von den Gerichten die Tatsache angeführt, dass die russische OOO verhältnismäßig hohe Summen an Lizenzzahlungen über die BV an die SA abgeführt hat, wobei die OOO seit Jahren hohe Verluste auswies und damit im Ergebnis auch keine Gewinnsteuer entrichtet wurde.

Ein weiteres tragendes Argument der Gerichte war, dass die als Teil des Vertragsgegenstands zur Nutzung überlassene kommerzielle Information öffentlich zugänglich ist und somit kein Schutzrecht darstellt, für welches ein Entgelt in der betreffenden Höhe zu entrichten wäre.

3. *Vorsteuerabzug*

Als Konsequenz der Ausführungen zur Vertreterbetriebsstätte haben die Gerichte festgestellt, dass in vorliegendem Fall zwischen der niederländischen BV und der OOO keine umsatzsteuerbaren Leistungen vorlagen und somit die russische Gesellschaft nicht berechtigt war, die hierfür einbehaltene und abgeführte Vorsteuer geltend zu machen.

Die Tatsache, dass die Umsatzsteuer von der russischen OOO tatsächlich für die ausländische BV als Steueragent einbehalten und entrichtet wurde, hat das Gericht nicht als Argument gelten lassen. Die betreffende gezahlte Umsatzsteuer wäre im Wege der Erstattung an die OOO zurückzuzahlen.

Ein weiterer Punkt, der keine Berücksichtigung fand, war die Tatsache, dass die OOO Zölle und Einfuhrumsatzsteuer bei der Einfuhr der betreffenden Waren gezahlt hat und dabei der Zollwert zum Teil aufgrund der zu zahlenden Lizenzzahlungen bestimmt wurde.

III. Kommentierung

Die Entscheidung ist zu einem Präzedenzfall für das internationale Steuerrecht in Russland geworden. Zum einen ist die Berufung auf OECD-Kommentierungen zum Musterabkommen bemerkenswert, welche bis jetzt keinen klaren Status in Russland haben, obwohl die Russische Föderation „working party“ bei vielen Initiativen der OECD ist. Zum anderen bestätigt die Anwendung des Konzepts *substance-over-form* eine gewisse Tendenz in der russischen Rechtsprechung.

Trotzdem ist einzuwenden, dass weder die Steuerbehörden noch die Gerichte den eigentlichen Kern des Falles richtig erfasst haben. Denn im Ergebnis geht es um nichts anderes als um die Bewertung von Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Personen und damit um Verrechnungspreise. So findet man in den Urteilen nur wenige Hinweise darauf, dass Grund und Angemessenheit (*at arm's length*) der Lizenzzahlungen geprüft wurden. Nur am Rand wäre zu erwähnen, dass im Rahmen des neuen AOA (Authorized OECD Approach) Lizenzzahlungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte als sog. *dealings* nunmehr Gegenstand einer Bewertung sind. Die zentrale Rolle in der Argumentation der Steuerbehörde und der Gerichte spielte, wie auch in vielen anderen Fällen, vielmehr das schwammige Konzept des unbegründeten steuerlichen Vorteils als „Allzweckwaffe“.⁴ Damit musste der Umweg über die Vertreterbetriebsstätte und Zwischengesellschaft BV als *conduit* gegangen werden.

Darüber hinaus ist in dieser Entscheidung das Thema der fehlenden Entsprechung von Zoll- und Steuerrecht offensichtlich geworden. Das Problem besteht darin, dass Zoll- und Steuergesetzgebung unterschiedliche Regelungen vorsehen, die aber faktisch und wirtschaftlich gesehen auf dieselben Besteuerungsobjekte zugreifen können. So wurde in diesem Fall die Steuer nachberechnet (Aberkennung der Lizenzzahlungen) ungeachtet der schon erfolgten Entrichtung der Zölle (Lizenzzahlungen in Bemessungsgrundlage eingeschlossen). Die Möglichkeit, diese wirtschaftliche Doppelbelastung zu vermeiden, kann deshalb nur in einem zweiten separaten Gerichtsverfahren realisiert werden, wobei das Revisionsgericht betont, dass die Entscheidung keine präjudizielle Bedeutung in Bezug auf Zölle habe.

Auch wenn die Urteile in vielen Teilen nicht konsequent sind und die damaligen und derzeitigen geltenden gesetzlichen Vorschriften (insbesondere zur Vertreterbetriebsstätte) überdehnen, so kann man davon ausgehen, dass das Urteil im Ergebnis richtig ist und den aktuellen internationalen Diskussionen zur Verhinderung von Gewinnverlagerungen zwischen verbundenen Unternehmen – kurz BEPS – entspricht. Nur ergänzend wäre darauf hinzuweisen, dass der OECD-BEPS Action Plan 7 einen Ansatz dahingehend enthält, Vertriebsgesellschaften, die ausschließlich und exklusiv für die ausländische Muttergesellschaft als Vertreter tätig sind, als Vertreterbetriebsstätte zu behandeln.

Patrick Pohlit/Daria Sharafutdinova, Kanzlei YUST, Moskau

4 Vgl. Entscheidung des 9. Wirtschaftsberufungsgerichts vom 25.02.2015 Nr. 09AII-56340/2014, Entscheidung des 9. Wirtschaftsberufungsgerichts vom 04.08.2015 Nr. 09AII-28112/2015, Verordnung des Obersten Gerichts der RF vom 05.08.2016 Nr. 307-KF16-7111 etc.