

# Применение соглашений об избежании двойного налогообложения

Грамотное использование налоговых преимуществ позволяет снизить налоговую нагрузку и повысить эффективность бизнеса.



*Леонид Агеев,  
партнер,  
Larssen<sup>TM</sup> CS*

В статье «Офшорные компании: правила игры»\* мы вскользь упомянули о преимуществах и недостатках использования офшорной структуры, не останавливаясь при этом на нюансах их применения.

Основной целью предпринимательской деятельности является получение прибыли, поэтому вполне естественно, что предприниматели заинтересованы в том, чтобы налоговые последствия их деятельности были минимальными.

В каждой стране существуют различные уровни и правила налогообложения определенных видов дохода, например:

- в ряде юрисдикций (в том числе и в Эстонии) доход, полученный в виде дивидендов, освобождается от налогообложения;

- в Люксембурге 80% дохода от использования интеллектуальной собственности и ее отчуждения освобождаются от налогообложения при соблюдении определенных условий;
- в Бельгии действует льготное налогообложение дохода от финансирования и т. п.

Кроме того в различных государствах также применяются различные условия налогообложения (налоговые ставки) по межгосударственным соглашениям об избежании двойного налогообложения (далее – Соглашения).

Одного взгляда на условия каждого из таких Соглашений будет достаточно, чтобы понять, что в государстве, где вы планируете получать доход, применяются различные ставки налогообложения дохода в зависимости от того, резидентом какого из договорных государств является конкретная компания. Более того, с некоторыми государствами может просто не существовать действующего Соглашения. Самый близкий пример – Эстонская Республика и Российская Федерация.

Важно отметить, что при налогообложении дохода, полученного нерезидентом в странах ЕС, исходить следует не столько из условий Соглашений, сколько из условий соответству-

\* Опубликовано в № 4, 2011 «Бухгалтерских Новостей».

ющих директив, поскольку законодательство, действующее на уровне ЕС, все-таки превалирует. Следует также иметь в виду, что с такой страной, как Швейцария, у ЕС существует соглашение о налогообложении дивидендов, процентов и роялти. Таким образом, если в соответствии с директивами Parent – Subsidiary Directive (Директива о материнских и дочерних компаниях), Interest & Royalty Payment Directive (Директива о выплате процентов и роялти) либо же договором между ЕС и Швейцарией предусмотрено более низкое по сравнению с Соглашением налогообложение, налогоплательщик вправе применить более льготные для себя условия.

### ■ Пример 1

Если Соглашением предусмотрено налогообложение дивидендов по ставке 5%, то Директивой (Parent – Subsidiary Directive 90/435/ЕЕС), при соблюдении определенных условий, предусмотрена нулевая ставка. Следовательно, может применяться нулевая ставка налогообложения.

### ■ Пример 2

У эстонской компании имеется дочерняя компания в Швейцарии. Соглашением предусмотрено налогообложение дивидендов по ставке 5%. В то же самое время договором между ЕС и Швейцарией предусмотрена нулевая ставка в случае, если срок непрерывного владения долями участия в капитале или акциями насчитывает не менее двух лет. Таким образом, в Швейцарии в первые два года с выплачиваемых дивидендов должен уплачиваться налог по ставке 5%, а начиная с третьего года уже может применяться нулевая ставка налогообложения.

Приведенные выше примеры наглядно демонстрируют, как грамотное использование налоговых преимуществ (вытекающих как из

местных законодательных актов, так и из Соглашений) позволяет снизить налоговую нагрузку и повысить эффективность бизнеса.

Желая воспользоваться льготными условиями, предоставляемыми Соглашениями, следует с особой внимательностью изучить как условия их применения, так и нюансы местного законодательства.

В этой статье мы сделаем акцент на некоторых общих принципах, определяющих применение условий международных Соглашений при налогообложении дохода (дивиденды, проценты, прирост капитала и роялти).

Вопросы, связанные с местным законодательством, отложим до следующих публикаций.

## К кому применимы Соглашения

Прежде всего необходимо отметить, что условия Соглашений применимы к резидентам государств – участников Соглашения лишь в том случае, если в своей стране на них распространяется **неограниченная налоговая обязанность**. Иными словами, если в силу каких-то условий резидент не является у себя в стране налогоплательщиком (такое может быть, если речь идет например о партнерствах в некоторых странах), то условия Соглашений к нему не применимы.

## Бенефициар дохода

Возможно кому-то из читателей приходилось встречать в публикациях или слышать на семинарах о рекомендуемых «схемах», в которых для получения того или иного вида дохода между плательщиком и получателем дохода «вставляется» компания из удобной с налоговой точки зрения юрисдикции. К применению подобных «схем» следует относиться с большой осторожностью.

### ■ Пример 3

Рассмотрим такую «схему» подробно на примере получения дохода от интеллектуальной собственности (далее – ИС):



Предполагается, что в результате:

- в Украине не возникнет налогов в соответствии с Соглашением между Украиной и Швейцарией;
- в Швейцарии будет уплачен налог (по ставке 10%) с прибыли, составляющей 10 единиц;
- следовательно, сумма налога, уплаченного с дохода в 100 единиц, составит в итоге одну единицу.

Применимость подобной «схемы» вызывает большие сомнения по следующим причинам:

- в преамбуле любого Соглашения содержится фраза о том, что целью Соглашения является исключение обложения налогом дохода дважды. В приведенном примере доход составляет 100 единиц. В результате применения подобной схемы налогообложению будет подлежать только 1/10 часть дохода;
- предусмотренным в Соглашении условием применения пониженной ставки является то, что получатель дохода должен являться фактическим (бенефициарным) собственником дохода. В приведенном примере основным бенефициаром дохода от использования интеллектуальной собственности является гонконгская, а не швейцарская компания.

Исходя из приведенного выше, можно утверждать, что Украина будет иметь право игнорировать условия Соглашения и в соответствии с местным налоговым законодательством применить полную ставку налогообложения как минимум к 90% дохода швейцарской компании-посредника.

В дополнение к вышеприведенному примеру нелишним будет заметить, что вступивший в Украину в силу с 01.01.2011 Налоговый кодекс содержит аналогичные условия относительно налогообложения роялти.

Важно отметить, что понятие «бенефициарный собственник дохода» отнюдь не означает, что получатель дохода в рассмотренном примере должен обязательно являться владельцем интеллектуальной собственности. Интеллектуальная собственность может все также принадлежать гонконгской компании, но в этом случае нужно понимать, что условия Соглашения могут применяться только к той части дохода, собственником которой является компания-посредник. Данная оговорка дает право государству – участнику Соглашения не применять условия Соглашения (пониженные ставки налогов) в случае, если доход перечисляется в адрес компании-посредника («проводника»), номинальной или агентской компании, а ре-



альным получателем (бенефициаром) дохода является компания другой юрисдикции.

Подробно определение компании-проводника разъясняется Комитетом по фискальным отношениям ОБСЕ в отчете «Соглашения об избежании двойного налогообложения и использование компаний-проводников» (Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies).

- *На примере описанной выше ситуации видно, что во избежание ситуации, когда условия Соглашений оказались бы неприменимыми, желательно, чтобы получатель дохода был его бенефициарным собственником в полном объеме.*

Аналогичные условия действуют также в отношении дохода, полученного в виде дивидендов, процентов и прироста капитала.

### «Особые отношения»

В большинстве Соглашений содержится оговорка, определяющая, каким образом происходит налогообложение дохода в случае выплаты процентов и роялти, если плательщик и получатель (бенефициар дохода) находятся в «особых отношениях».

Упрощенно под «особыми отношениями» обычно понимаются отношения между связанными лицами (определение «связанных лиц» также приведено в Соглашениях). В то же самое время понятие «особых отношений» более широко и включает в себя любую общность интересов, влияющих, в отличие от юридических отношений, на размер выплат.

Соглашениями предусмотрено, что если между плательщиком и бенефициаром дохода существуют «особые отношения» и сумма выплаты превышает сумму, которая выплачивалась бы при отсутствии таких отношений, то условия Соглашения могут применяться лишь ко «второй сумме».

На практике это означает, что договорное государство имеет право применить пониженную ставку налогообложения дохода только к той части выплаты, размер которой соответствует рыночным условиям.

В данном случае уместна аналогия с принципами трансфертного ценообразования.

### Недобросовестное использование преимуществ Соглашений

Вопрос о том, где проходит граница между налоговым планированием и уклонением от уплаты налогов, является одним из самых деликатных.

Этот вопрос требует к себе особого внимания, так как если налоговый управляющий установит, что «схема» была создана исключительно с целью избежания уплаты налогов, то это может привести к налоговым последствиям, сильно отличающимся от ожидаемых.

С одной стороны, государство не может заставить налогоплательщика выбирать из нескольких легальных возможностей наиболее обременительную для него с налоговой точки зрения. С другой стороны, любое государство не заинтересовано в том, чтобы его резиденты путем злоупотребления налоговыми преимуществами «обедняли» казну, причем эта заинтересованность (в контексте двухсторонних Соглашений) является взаимной.

Следует понимать, что основной целью Соглашений является избежание налогообложения дважды, а не способствование неуплате налогов путем недобросовестного использования (англ. abuse) преимуществ Соглашений.

С целью предотвращения недобросовестному использованию Соглашений во взаимных Соглашениях разных стран могут быть предусмотрены соответствующие меры, по сути являющиеся ограничительными оговорками (подобной мерой является, к примеру, введение понятия «бенефициар дохо-

да»). Чаще всего такие оговорки встречаются в Соглашениях с теми странами, в которых действуют более низкие по сравнению со второй стороной соответствующего Соглашения ставки местного налогообложения. Например Кипр, где ставка взимаемого с предприятий налога с прибыли составляет 10%.

Приведу пример одной из наиболее часто встречающихся в Соглашениях оговорок:

«...Если доход, возникающей в одной стране, получен компанией резидентом другой страны и одно или более лиц, не являющихся резидентами другой страны:

- имеют непосредственно или косвенно существенный интерес в этой компании в форме участия или иной форме или
- непосредственно или опосредованно осуществляют контроль над деятельностью этой компании,

любые положения Соглашения, касающиеся исключения или уменьшения налогообложения, не применяются...»

- *Рассматривая возможность применения Соглашений, необходимо определить, существуют ли в Соглашении оговорки относительно недобросовестного его использования, и имеются ли также в местном законодательстве подобные положения.*

Если говорить об Эстонии, то в § 84 Закона о налогообложении (Maksukorralduse seadus) установлено следующее:

«Если из содержания сделки или действия явствует, что они осуществлены в целях уклонения от налогов, при налогообложении применяются условия такой сделки или действия, которые отвечают реальному хозяйственному содержанию сделки или действия».

При применении этой регуляции с полной уверенностью можно говорить о том, что она актуальна только в том случае, если уклонение от налогов является «единственной це-

лью» (определение Европейского суда) сделки. Иными словами, если мотивом сделки или действия не было исключительно избежание или уменьшение налогообложения, то такая сделка может считаться легитимной.

#### ■ Пример 4

У эстонской компании есть дочерняя компания, которая ведет хозяйственную деятельность, скажем, в Литве. Встает вопрос об открытии очередного дочернего предприятия в стране X, с которой у Литвы заключено Соглашение об избежании двойного налогообложения, и, следовательно, налоговые условия в которой более выгодные по сравнению с Эстонией. По этой причине «дочка» учреждается от имени литовской компании.

Вопрос – является ли целью этого действия исключительно избежание налогообложения, или речь идет всего лишь о разумном налоговом планировании? В данном случае мы имеем дело с налоговым планированием – о злоупотреблении речи не идет, поскольку на момент учреждения «дочки» в стране X литовская компания существовала и вела деятельность, а не создавалась специально для этой цели.

#### ■ Пример 5

В сентябре 2006 года в Налоговом суде Канады рассматривалось дело о неуплате налогов с дохода от продажи акций канадской компании.

Некий бизнесмен, нерезидент Канады, приобрел долю в канадской компании, владевшей неразведанным месторождением «каких-то» ископаемых. Акции он оформил на белизскую компанию (Белиз является офшорной юрисдикцией). Судьба ему благоволила, и ископаемые в месторождении обнаружили, вследствие чего стоимость его пакета акций взлетела в цене и нашлись желающие приобрести его и

других мелких акционеров доли. Учитывая, что Белиз не имеет Соглашения с Канадой, сначала бизнесмен переоформил свои акции на люксембургскую компанию, а затем продал.

Люксембург, в отличие от Белиза, имел Соглашение с Канадой – в соответствии с этим Соглашением налог на прирост капитала в Канаде составил 0%. Возмущение канадских налоговиков было вполне объяснимо, казна недосчиталась нескольких миллионов долларов в виде налогов. В результате бизнесмен был обвинен в том, что передача доли люксембургской компании была осуществлена им с единственной целью – избежать уплаты налогов в Канаде. Тем не менее, в суде бизнесмену удалось доказать, что, переоформляя свои акции на люксембургскую компанию, он преследовал и другую цель – спровоцировать мелких акционеров продать свои доли. Только в этом случае (консолидация пакета акций) покупатель был готов заплатить более высокую цену за его акции.

В заключение стоит сказать, что в спорных или неоднозначных ситуациях, затрагивающих в том числе и вопросы налогообложения, можно апеллировать к судебным решениям других стран ЕС, поскольку после вступления Эстонии в Европейский союз стало возможным частичное применение судебных решений стран ЕС. Хотя это и не является обязательным, применение прецедента – хороший способ аргументировать свою позицию в споре и представить дополнительные аргументы, могущие повлиять (пусть даже и косвенно) на итоговое решение эстонского суда.

Стоит помнить, что применение судебных решений других стран строго регулируется местным законодательством (§ 620 Гражданского процессуального кодекса – *Tsiviilkohtumenetluse seadustik*). Прежде чем сослаться на прецедент, необходимо проверить соответствие данного решения местному законодательству, правовым традициям, основам и уже принятым в Эстонии судебным решениям. ●

## К СВЕДЕНИЮ

### Скрывавшегося от налоговиков миллионера обнаружили на Карибах

Беглого миллионера Уильяма Милларда, основавшего когда-то ComputerLand, задержали на Большом Каймане, где он проживал со своей женой, сообщает Life News.

Миллионер бесследно исчез после того, как власти обязали его оплатить налог в размере 36 млн долларов. С тех пор его долг неумолимо рос, к настоящему моменту превысив 100 млн долларов. За последние 20 лет власти нападали на след миллионера в Сингапуре, Ирландии, Гонконге, но задержать смогли только сейчас. В 1986 году бизнесмен переехал жить на остров Сайпан в Тихом океане, где действовал льготный налоговый режим. Однако в 1990 году этот режим был отменен, и Миллард скрылся. Сейчас детективы ведут проверки 50 подставных компаний, трастов и банковских счетов Милларда в надежде найти деньги. Как отмечают специалисты, миллиардер организовал одну из самых сложных схем по выводу средств в офшоры, поэтому вернуть причитающиеся средства будет трудно.

[topnews.ru](http://topnews.ru)