

УДК 336.227
ББК 67.911.225
К 43

Кириллов А.В.

К 43 Правовой механизм противодействия злоупотреблению правом в международной налоговой практике Швейцарской Конфедерации. — М.: Статут, 2019. — 165 с.

ISBN 978-5-8354-1496-3 (в пер.)

В работе рассматриваются сущность, форма и виды злоупотребления правом в налоговой сфере в Швейцарской Конфедерации, национальное налоговое законодательство, правовая доктрина и ее инкорпорация в налоговое законодательство Швейцарской Конфедерации. Анализируются положения международных договоров, направленные против злоупотребления правом, влияние «мягкого права» (*soft law*) на формирование международно-правовых норм, а также положения международных договоров, направленные против злоупотребления правовыми средствами оптимизации налогообложения.

Опыт Швейцарской Конфедерации по борьбе со злоупотреблениями положениями международных налоговых договоров и размыванием национальной налоговой базы иностранных государств может быть использован как российским законодателем при принятии соответствующих правовых актов, так и российскими налоговыми органами и российскими предпринимателями при планировании своей международной деятельности и добросовестном применении международных налоговых договоров, заключенных Российской Федерацией.

УДК 336.227
ББК 67.911.225

ISBN 978-5-8354-1496-3

© А.В. Кириллов, 2018
© «Пепеляев Групп», 2018
© Издательство «Статут», редподготовка, оформление, 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

Список сокращений	4
Введение	5
ГЛАВА 1. Национальный механизм противодействия злоупотреблению правом в налоговой сфере в Швейцарской Конфедерации	10
§ 1. Сущность, форма и виды злоупотребления правом в налоговой сфере в Швейцарской Конфедерации	10
§ 2. Национальный закон и его толкование в правоприменительной практике Швейцарской Конфедерации	24
§ 3. Правовая доктрина и ее инкорпорация в налоговое законодательство Швейцарской Конфедерации	60
ГЛАВА 2. Международно-правовой механизм противодействия злоупотреблению правом в налоговой сфере в практике Швейцарской Конфедерации	89
§ 1. Общие положения международных договоров, направленные против злоупотребления правом. Влияние «мягкого права» (<i>soft law</i>) на формирование международно-правовых норм	89
§ 2. Специальные положения международных договоров, направленные против злоупотребления правовыми средствами оптимизации налогообложения	101
§ 3. Соотношение национальных и международных норм в правовом механизме противодействия злоупотреблению правом	124
Заключение	143
Список источников и литературы	147

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ

BBl – Bundesblatt (Федеральный вестник)

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting Plan (План ОЭСР по борьбе с размыванием налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения)

BGE – Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts (Решение швейцарского Федерального Суда)

BStBl – Bundessteuerblatt (Федеральный налоговый вестник)

DBG – Bundesgesetz vom 14.12.1990 ueber die direkte Bundessteuer (Федеральный закон о прямом федеральном налоге от 14.12.1994)

IFA – International Fiscal Association (Международная налоговая ассоциация)

IFF – Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht (St. Gallen) (Институт финансовых наук и финансового права в Сент-Галлене)

ITLR – International Tax Law Reports (Международное издание, публикующее информацию о событиях в сфере международного налогообложения)

MWSTG – Bundesgesetz vom 12.06.2009 ueber die Mehrwertsteuer (Федеральный закон о налоге на добавленную стоимость от 12.06.2009)

OECD, ОЭСР – Organization for Economic Cooperation and Development (Организация экономического сотрудничества и развития)

SRK – Eidgenoessische Steuerrekurskommission (Федеральная комиссия по налоговым вопросам)

StG – Bundesgesetz vom 27.06.1973 ueber die Stempelabgaben (Федеральный закон о сборах от 27.06.1973)

StHG – Bundesgesetz vom 14.12.1990 ueber die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Федеральный закон о гармонизации прямых налогов кантонов и общин от 14.12.1990)

StR – Steuer Revue (журнал «Обзор налогообложения»)

VStG – Bundesgesetz vom 13.10.1965 ueber die Verrechnungssteuer (Федеральный закон о налоге у источника от 13.10.1965)

ГК Швейцарии – Гражданский Кодекс Швейцарии 1907 г.

ЕС – Европейский союз

Модельная конвенция ОЭСР – Модельная конвенция об избежании двойного налогообложения по налогам на доходы и капитал

Комментарий к Модельной конвенции ОЭСР – Комментарий к Модельной налоговой конвенции об избежании двойного налогообложения по налогам на доходы и капитал.

Суд ЕС – Суд Европейского союза

ВВЕДЕНИЕ

Швейцарская Конфедерация является всемирно признанным центром международной торговли и финансов. Эта репутация основывается преимущественно на ее правовой, политической и финансовой стабильности. На территории Швейцарии помимо крупнейших международных банков и иных финансовых институтов также зарегистрировано значительное количество торговых компаний, подпадающих под критерии так называемых домицилированных компаний (*domiciliary companies*)¹, которые осуществляют работу преимущественно подготовительного и вспомогательного характера, реализуя основную коммерческую деятельность на территории третьих стран. Несмотря на тот факт, что на федеральном уровне подобным домицилированным компаниям не предоставляются какие-либо налоговые льготы, такие юридические лица вправе воспользоваться налоговыми льготами на кантональном и муниципальном уровне (так называемый режим смешанной компании (*mixed company regime*)) на основании специального разрешения швейцарских налоговых органов.

Эти правила были разработаны швейцарскими властями в целях привлечения иностранных инвесторов, осуществляющих свою основную, в частности торговую, деятельность за пределами Швейцарии. Домицилированные компании освобождались от кантонального налога на доходы в форме дивидендов и прироста капитала от вложений в финансовые активы. Кроме того, доходы от торговой деятельности за рубежом облагались по пониженным ставкам на кантональном уровне².

¹ Кроме того, на территории Швейцарии среди иностранных инвесторов были популярны специальные налоговые режимы, применяемые к так называемым холдинговым и принципальным компаниям, используемые в практике чаще всего транснациональными компаниями, осуществляющими свою основную деятельность за пределами Швейцарии. Под давлением ЕС и ОЭСР, которые рассматривали упомянутые налоговые режимы в качестве «вредоносных налоговых практик», швейцарскими властями был разработан план действий, известный как *Corporate Tax Reform III*, призванный исключить возможность применения указанных режимов. Однако в ходе всенародного референдума, состоявшегося 12.02.2017, граждане Швейцарии отказались одобрить *Corporate Tax Reform III*, что означает сохранение в силе специальных налоговых режимов до даты проведения нового референдума в отношении скорректированного плана действий, подготовленного швейцарскими властями.

² Налоговые ставки, применимые к смешанным компаниям, в настоящее время на кантональном уровне варьируются от 8,5% до 12%.

Швейцария также выработала свой подход к вопросам международного налогообложения. С одной стороны, была создана система льготных налоговых режимов для стимулирования притока иностранных инвестиций в Швейцарию, с другой стороны, Швейцария всегда являлась одним из лидеров среди стран – экспортеров капитала на основе широкой сети международных налоговых договоров. По мнению швейцарских исследователей, международное налоговое право как система налогообложения есть совокупность норм международных договоров в области налогообложения, которая является составной частью международного публичного права¹.

Следует отметить, что, в отличие от, например, правовой системы России или Германии, применяющих специальную трансформационную систему, обеспечивающую инкорпорацию международного договора в национальную правовую систему страны, как правило, лишь с момента принятия специального ратификационного законодательного акта, швейцарская правовая система следует теории монизма, которая предусматривает автоматическую трансформацию международного договора в швейцарский национальный закон таким образом, что международные договоры в Швейцарии априори рассматриваются в качестве составной части национального права Швейцарии. Таким образом, содержание термина «международная налоговая практика Швейцарской Конфедерации», вынесенного в название данной книги, включает в себя общественные отношения, возникающие между швейцарским государством (в лице исполнительной власти (налоговых органов) и судебной системы) и налогоплательщиками в процессе использования резидентами и нерезидентами Швейцарии международных налоговых договоров, заключенных Швейцарской Конфедерацией, являющихся составной частью швейцарского национального налогового права.

До принятия нормативных актов, направленных против злоупотребления правом при применении международных налоговых договоров частными лицами, Швейцария была привлекательна для создания кондитерских компаний. Они использовались для получения дохода, облагавшегося по льготным ставкам в государствах – партнерах Швейцарии по международным налоговым договорам, в целях его последующей передачи в низконалоговые или безналоговые юрисдикции лицам, которые не имели фактического права на доход по международным

¹ См.: *Oberson X., Hull H.R.* Switzerland in International Tax Law, 4.A. Amsterdam, 2011. P. 99.

налоговым договорам, заключенным Швейцарией. Подобная тактика действий была очень удобным инструментом налогового планирования для недобросовестных инвесторов вследствие комбинации широкой сети международных налоговых договоров, заключенных Швейцарией, привлекательных налоговых льгот на кантональном и федеральном уровне и отсутствия налога у источника в отношении отдельных видов пассивных доходов.

Швейцарские нормы права, направленные против злоупотребления правом в трансграничных коммерческих операциях, традиционно были направлены на то, чтобы лица, не имеющие права на льготное налогообложение, не могли извлекать экономических преимуществ из своего недобросовестного поведения. Основной идеей швейцарских правил стало противодействие использованию кондуитных компаний в интересах лиц, которые не имели фактического права на доход по международным налоговым договорам, заключенным Швейцарией.

В существующих условиях международный капитал способен достаточно оперативно перемещаться из одного государства в другое государство в поисках максимального дохода на единицу вложенных средств при условии отсутствия значительных национальных ограничений в виде валютного регулирования и валютного контроля, правил тонкой капитализации, законодательства о контролируемых иностранных компаниях.

Финансовые инвесторы из государств-доноров заинтересованы в минимизации налога у источника при выплате дивидендов, процентов и роялти с территории стран-реципиентов с применением международных налоговых договоров, что наносит серьезный ущерб фискальным интересам стран-реципиентов и размывает их национальные налоговые базы. Яркими примерами злоупотребления правом на международном уровне являются такие модели поведения налогоплательщиков, как *treaty shopping*, использование кондуитных компаний и лиц, не имеющих фактического права на доход, гибридных займов, а также разновидностей указанных юридических и налоговых конструкций, конечной целью которых является именно получение необоснованной налоговой выгоды.

Актуальность проблемы противодействия злоупотреблению правом при применении международных налоговых договоров продиктована, в частности, тем, что российские налогоплательщики в постсоветский период начали активно использовать форму юридических лиц, зарегистрированных на территории оффшорных юрисдикций и государств,

имеющих льготные режимы налогообложения, среди которых особое место занимала Швейцарская Конфедерация. В большинстве случаев это делалось с целью получения необоснованного доступа к льготам, предусмотренным международными налоговыми договорами, подписанными Российской Федерацией, и вывода значительных денежных средств из российской экономики.

Следует отметить широкое распространение метода, связанного с предварительным аккумулярованием капитала, заработанного на территории Российской Федерации, с помощью швейцарских финансовых институтов с последующим реинвестированием российскими предпринимателями этих средств в российские проекты в статусе иностранного инвестора, что позволяло злоупотреблять положениями международных налоговых договоров и минимизировать налогообложение у источника выплаты на территории Российской Федерации.

Злоупотребление правом в этой сфере достигло таких масштабов, что стало создавать угрозу интересам национальной экономической безопасности Российской Федерации и потребовало соответствующего правового регулирования. Немаловажную роль в этом процессе играла Швейцарская Конфедерация, которая обладает интересными для предпринимателей льготными налоговыми режимами и традиционно входит в список стран — лидеров по объему иностранных инвестиций в Российскую Федерацию наряду с Кипром, Люксембургом и Нидерландами. При этом швейцарские власти, заботясь о международной репутации Швейцарии, создавали соответствующую нормативную базу, которая должна воспрепятствовать размыванию национальной налоговой базы стран — партнеров Швейцарии по международным договорам в области налогообложения.

Таким образом, в Швейцарии была выработана эффективная система правил против злоупотреблений, которая была нацелена прежде всего на сохранение национальной налоговой базы государств — партнеров по международным налоговым договорам. В связи с вышеизложенным российскому правоприменителю и законодателю при поиске соответствующих правовых решений в области противодействия злоупотреблению правом при применении международных налоговых договоров представляется обоснованным обратиться к анализу норм налогового права Швейцарской Конфедерации, регулирующих противодействие злоупотреблению правом в налоговой сфере. О продолжающемся поиске соответствующих правовых решений свидетельствует не только принятие российским законодателем в рамках кампании

по деофшоризации российской экономики поправок в ст. 7 Налогового кодекса РФ, вступивших в силу с 01.01.2015 (с учетом поправок, дополнительно внесенных в 2016 г.), которыми для целей применения Налогового кодекса РФ было введено понятие лица, имеющего фактическое право на доход, но и наличие в Налоговом кодексе РФ специальных положений п. 1.1 ст. 312, также содержащего ссылку на концепцию фактического права на доход и возможность применения так называемого сквозного подхода только по доходам в виде дивидендов¹. Необходимо отметить и появление в июле 2017 г. в Налоговом кодексе РФ ст. 54.1, которая закрепила на законодательном уровне критерии злоупотреблений налогоплательщиками своими правами (включая неправомерное применение норм международных налоговых договоров), установила запрет на использование «схем» ухода от налогообложения и во многом соответствовала рекомендациям плана *BEPS*, разработанного ОЭСР.

Нельзя не отметить и рост судебной практики последних лет в части применения концепции фактического права на доход, наиболее актуальный обзор которой по состоянию на 2017 г. был представлен в письме ФНС России от 17.05.2017 № СА-4-7/9270@ «О практике рассмотрения споров по вопросу неправомерного применения налоговыми агентами льготных условий налогообложения при взимании налога на прибыль с доходов иностранных организаций» и письме ФНС России от 28.04.2018 № СА-4-9/8285@ «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)».

Опыт Швейцарской Конфедерации по борьбе с злоупотреблениями положениями международных налоговых договоров и размыванием национальной налоговой базы иностранных государств может быть использован как российским законодателем при принятии соответствующих правовых актов, так и российскими налоговыми органами и российскими предпринимателями при планировании своей международной деятельности и добросовестном применении международных налоговых договоров, заключенных Российской Федерацией.

¹ См. Письмо Минфина России от 10.06.2016 № 03-08-05/34005.

НАЦИОНАЛЬНЫЙ МЕХАНИЗМ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЮ ПРАВОМ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ В ШВЕЙЦАРСКОЙ КОНФЕДЕРАЦИИ

§ 1. Сущность, форма и виды злоупотребления правом в налоговой сфере в Швейцарской Конфедерации

Исследование сущности злоупотребления правом с позиции швейцарского налогового права представляет интерес ввиду того, что до настоящего времени понятие «злоупотребление правом» является предметом острой дискуссии среди представителей юридической науки в Российской Федерации. Правоприменительная практика в России также демонстрирует неоднозначный подход к пониманию данной категории, несмотря на то что Гражданский кодекс РФ содержит понятие «злоупотребление правом». При этом перечень форм злоупотребления правом является открытым. Отметим, что еще более спорным является вопрос применимости названного понятия в налоговых правоотношениях, поскольку Налоговый кодекс РФ не содержит определения злоупотребления правом для налоговых целей, а эпизодическое применение российскими судами для разрешения налоговых споров трактовки злоупотребления правом основано главным образом на рецепции или прямой отсылке к положениям гражданского законодательства¹, поскольку в русском языке феномен злоупотребления раскрывается в пояснениях различным образом и не всегда отождествляется с противоправностью действий².

Под злоупотреблением правом в российской доктрине, как правило, понимается совершение не прямого нарушения нормы права, но применение этой нормы вопреки ее назначению и смыслу, в том числе совершение внешне правомерных действий, допускаемых в рамках соответствующего общедозволительного режима регулирования, но противоречащих правовым принципам, на которых основано данное регулирование³. Следует заметить, что, например, профессор

¹ См.: Винницкий Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М., 2017. С. 177.

² Там же. С. 178.

³ Там же.