

Прозрачное или непрозрачное? Налогообложение датского товарищества

В международном налоговом и корпоративном планировании широко используются не только «обычные» компании, но и более экзотические образования, в частности, товарищества. Основное преимущество товарищества перед компанией состоит в том, что во многих юрисдикциях товарищества являются «прозрачными» для целей налогообложения дохода.

Это значит, что доходы товарищества подлежат налогообложению не на уровне самого товарищества, а на уровне его участников. Иначе говоря, доходы товарищества, в том числе нераспределенные, для налоговых целей атрибутируются его участникам в соответствующих долях. В результате применения этого правила оказывается, что товарищества, в том числе зарегистрированные в «высоконалоговых» юрисдикциях, нередко могут использоваться в качестве эффективного безналогового инструмента. Действительно, если деятельность товарищества фактически осуществляется за пределами страны его регистрации, в этой стране нет источников его дохода, а участники товарищества – нерезиденты данной страны, то и налогообложения в стране регистрации товарищества не возникает (так как доход, полученный нерезидентами из зарубежных источников, не подлежит налогообложению).

В результате некоторые виды товариществ, например, британские товарищества с ограниченной ответственностью (LLP) или датские коммандитные товарищества (K/S), находят довольно широкое применение в международной коммерции. Нередко в качестве их участников выступают офшорные компании, например, с Британских Виргинских островов (БВО).

Однако при этом необходимо иметь в виду, что некоторые страны могут принимать специальные законы, направленные против использования зарегистрированных в этих странах юридических лиц для минимизации налогообложения. В частности, такие положения закона действуют в Дании, причем в 2011 году они были довольно радикально пересмотрены. Рассмотрим подробнее эти положения датского законодательства.

Указанные положения содержатся в Законе о корпоративном налоге в редакции (консолидированной версии) 2009 года, с последующими изменениями.¹ Вообще говоря, корпоративным налогом облагаются акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью, а также некоторые другие виды организаций,² но не товарищества, которые считаются «прозрачными» для целей налогообложения. Именно этим было обусловлено применение датских товариществ с офшорными участниками для ведения международной коммерции.

Однако в июне 2008 года в закон были внесены дополнения, направленные против уклонения от налогов. А именно, было установлено, что товарищество теряет «прозрачность» и облагается налогом по правилам, применимым к организациям с ограниченной ответственностью, если более 50% капитала или прав голоса в товариществе принадлежит резидентам стран, которые «не осуществляют обмена информацией с уполномоченными органами Дании в соответствии с соглашением об исключении двойного налогообложения, иным международным договором или конвенцией или административным соглашением о правовой помощи в налоговых вопросах».³ Таким образом, датские товарищества с компаниями на БВО в качестве участников внезапно поте-

¹ Bekendtgørelse af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (Selskabsskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 1001 af 26. oktober 2009, med de ændringer, der følger af § 10 i lov nr. 1273 af 16. december 2009, § 16 i lov nr. 529 af 26. maj 2010 og § 10 i lov nr. 724 af 25. juni 2010 (7. december 2010).

² Ibid. §§ 1-2.

³ Ibid. § 2 C, stk. 1, nr. 2.

ряли «прозрачность», поскольку соглашения об обмене информацией между Данией и БВО тогда не было.

Потеря налоговой «прозрачности» может иметь самые печальные последствия для товарищества. Мало того, что все доходы от международной коммерции попадают под налогообложение в Дании (ставка корпоративного налога 25%), но и дальнейшее распределение прибыли участникам товарищества облагается налогом у источника на дивиденды по ставке 28% (27% с 2012 года). (При определенных условиях ставка налога у источника уменьшается до 15%; дальнейшее уменьшение может быть предусмотрено налоговым соглашением.)

Между тем БВО активно участвовали в процессе заключения соглашений об обмене налоговой информацией со странами, входящими в Организацию экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) (именно эта организация возглавляет процесс заключения таких соглашений). Уже в мае 2009 года такое соглашение между БВО и Данией было подписано, а в ноябре 2009 года – введено в действие.⁴ Датские товарищества с компаниями на БВО в качестве участников вдруг снова стали «прозрачными».

Этим, однако, дело не кончилось. Датские законодатели, по-видимому, остались не удовлетворены результатами своей деятельности, и решили опять поправить закон в части налогообложения товариществ. В ноябре 2010 года был внесен законопроект, а в марте 2011 принят закон, внесший целый ряд существенных исправлений в налоговое законодательство.⁵ В частности, вышеупомянутый критерий потери налоговой прозрачности был сформулирован следующим образом: прозрачность утрачивается, если более 50% капитала или прав голоса в товариществе принадлежит резидентам стран, которые «не имеют налогового соглашения с Данией, в соответствии с которым налог у источника на дивиденды не взимается или взимается по пониженной ставке, и которые не являются членами ЕС».⁶ Это положение, как и многие другие положения данного закона, было введено в действие «задним числом», а именно с 1 января 2011 года.⁷

Таким образом, многострадальные товарищества с офшорными участниками (такими как компании на БВО) вновь потеряли прозрачность, независимо от наличия соглашений об обмене налоговой информацией. Специалисты по налоговому планированию вынуждены корректировать свои рекомендации с учетом новых обстоятельств. Один из возможных вариантов модификации схемы – использование в качестве участников датского товарищества не офшорных компаний, а компаний из юрисдикций с низким налогообложением, но входящих в ЕС и (или) имеющих налоговое соглашение с Данией. Возможные варианты – Кипр и Мальта. Обе страны являются членами ЕС, и к тому же обе имеют налоговые соглашения с Данией (предусматривающие, в частности, пониженный или нулевой налог у источника на дивиденды).⁸ Соответственно, датское товарищество, где не менее 50% капитала и голосующих прав принадлежит кипрской или мальтийской компании, должно рассматриваться как «прозрачное».

⁴ Agreement Between the Government of Denmark and the Government of the British Virgin Islands for the Exchange of Information Relating to Taxes (18 May 2009); Lov om indgåelse af skatteaftaler mellem Danmark og henholdsvis Aruba, Bermuda, De Britiske Jomfruøer, Cayman Islands og De Nederlandske Antiller (20. november 2009).

⁵ Lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, selskabsskatteoven og forskellige andre love (30. marts 2011).

⁶ Ibid., § 8, nr. 6.

⁷ Ibid., § 14, stk. 13.

⁸ Agreement between the Kingdom of Denmark and the Republic Of Cyprus for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes On Income (11 October 2010); Convention between the Government of the Kingdom of Denmark and the Government of the Republic of Malta for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income (13 July 1998).

При этом необходимо помнить о налогообложении дохода, полученного от участия в товариществе (в том числе, возможно, нераспределенного дохода), по месту нахождения участника (Мальта или Кипр). На Мальте номинальная ставка налога - 35%, но поскольку часть налога возвращается акционерам – нерезидентам, эффективная ставка составляет примерно 5%. Основная ставка корпоративного налога на Кипре составляет 10%.

При этом в обеих странах предусматривается освобождение от налога (при определенных условиях) дивидендов, получаемых из-за рубежа. Но применимость этой льготы к доходам от участия в товариществе как минимум неочевидна.

Кипрский закон не содержит специального определения понятия «дивиденды». По всей видимости, доходы от товарищества не будут считаться дивидендами, так как этим термином обычно обозначается прибыль, распределяемая своим участникам корпорацией (компанией, обществом и т.д.), но не товариществом. В этом случае доход попадет под налогообложение по ставке 10%. Стоит также отметить, что дивиденды из-за рубежа при некоторых условиях могут попасть под так называемый сбор на оборону по ставке 17% (то есть если даже доход будет признан дивидендами, он тоже может попасть под налогообложение). В целом ситуация с налогообложением данного дохода на Кипре несколько неопределенная, так как не описана в законе явно.

В отличие от кипрского закона, мальтийское налоговое законодательство (Закон о налоге на доход⁹), как мы увидим далее, уделяет специальное внимание доходам, полученным мальтийской компанией от зарубежного командитного товарищества.

Вообще говоря, для освобождения от налога дивидендов или прироста капитала, полученных мальтийской компанией от участия в других компаниях, необходимо¹⁰ выполнение любого из шести перечисленных в законе критериев. (Вместо освобождения возможен также вариант, когда налог уплачивается, но затем полностью возмещается из бюджета.)

Один из критериев состоит в том, что мальтийская компания «прямо владеет не менее 10% акций (долей) компании, капитал которой разделен на акции (доли), и это владение дает право на не менее чем 10% от любых двух элементов из следующих: (i) право голоса; (ii) распределяемая прибыль и (iii) активы, распределяемые при ликвидации».¹¹ На первый взгляд, к командитным товариществам это положение неприменимо. Однако далее закон явно устанавливает, что в случае командитных товариществ, зарегистрированных вне Мальты и не являющихся резидентами Мальты, то же положение применяется «с необходимыми изменениями» (*mutatis mutandis*): «акции» понимаются как доля в капитале товарищества и т.п.

Для освобождения от налога дивидендов (в отличие прироста капитала) дополнительно требуется выполнение одного из нескольких критериев, первый из которых состоит в том, что дочерняя организация «резидента или инкорпорирована» в одной из стран Европейского Союза.¹² Очевидно, для датского командитного товарищества это условие выполнено.

Таким образом, если мальтийская компания является участником датского командитного товарищества с долей не менее 10%, то доходы от такого товарищества налогом на Мальте не облагаются. Необходимо лишь обеспечить, чтобы товарищество не являлось резидентом Мальты, для чего его «контроль и управление» должны осуществляться за пределами Мальты.¹³ То есть необходимо обеспечить принятие всех управленческих решений за пределами Мальты (напомним также, что никакая содержательная деятельность не должна вестись и в Дании).

⁹ Income Tax Act, Cap. 123, as amended.

¹⁰ Ibid., § 12(1)(u).

¹¹ Ibid., § 2 (see the “participating holding” definition).

¹² Ibid., § 12(1)(u)(i)(1).

Таким образом, для достижения «налоговой прозрачности» датского командитного товарищества можно сделать его участником с долей не менее 50% мальтйскую компанию. Содержательная деятельность товарищества (включая управление и контроль) не должна вестись ни в Дании, ни на Мальте. При этом доходы мальтийской компании от участия в товариществе налогом не облагаются. Не возникает налогообложения и в Дании в силу прозрачности товарищества (предполагается, что доходы с территории Дании не извлекаются).

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 926-2990

¹³ Ibid., § 2 (see the “resident in Malta” definition).