

Великобритания: «Налог на перенаправленную прибыль» (2015)

С 1 апреля 2015 года в Великобритании вступило в силу законодательство, предусматривающее взимание с компаний совершенно нового налога: «налога на перенаправленную прибыль» (diverted profits tax). Налог введен в качестве меры, направленной на противодействие некоторым распространенным схемам минимизации налогообложения в международных коммерческих операциях.

(Здесь и далее под Великобританией понимается Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии.)

Эта мера находится в русле глобальной тенденции по борьбе с трансграничными «налоговыми схемами», возглавляемой Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Инициатива ОЭСР на эту тему, активно реализуемая в настоящее время, известна под названием BEPS (base erosion and profit shifting). Вместе с тем некоторые аспекты нового налога являются спорными: есть сомнения, что правила его взимания соответствуют международным обязательствам Великобритании как члена Европейского Союза, а также ее налоговым соглашениям.

Налог может возникать в двух ситуациях. Во-первых, когда иностранная компания ведет деятельность в Великобритании через свои дочерние организации или через третьих лиц, но без образования постоянного представительства. Во-вторых, когда британская компания (или британский филиал иностранной компании) имеет соглашения с иностранными аффилированными организациями, в результате которых снижается облагаемая в Великобритании прибыль.

В целом можно сказать, что новое законодательство закрывает возможность использования некоторых типичных налоговых схем, не улавливаемых ранее действовавшими правилами (о трансфертном ценообразовании и т.д.).

По мнению экспертов, одной из важнейших сфер применения нового закона будет деятельность зарубежных компаний по предоставлению услуг резидентам Великобритании через интернет, ввиду чего новый налог уже прозвали «налогом на Гугл» (Google Tax).

Положения нового закона технически весьма сложны. В конкретных ситуациях может потребоваться очень углубленный анализ для выяснения того, возникает ли в данном случае налог или нет. Далее мы обсудим новые нормы в основных чертах.

«Избегнутое постоянное представительство»

Первая ситуация, в которой взимается налог – «избегнутое постоянное представительство» (avoided permanent establishment). Эта норма направлена на противодействие схемам искусственного избежания возникновения постоянного представительства иностранной компании в Великобритании.

Общий смысл данной нормы состоит в том, что если иностранная компания ведет деятельность в Великобритании через третье лицо, причем действует таким образом, чтобы постоянного представительства в Великобритании у нее не возникало, доходы от этой деятельности могут облагаться новым налогом.

Здесь, видимо, необходимы некоторые пояснения. По общему правилу, иностранная компания, получающая в Великобритании доходы от активной коммерческой деятельности, такой как продажа товаров или оказание услуг, подлежит налогообложению на эти доходы, только если они получены через «постоянное представительство» компании в Великобритании. Под постоянным представительством понимается либо постоянное место деятельности компании в Великобритании (офис, отделение и т.п.), либо так называемый «зависимый агент» в Великобритании, то есть лицо, заключающее сделки от ее имени (не будучи брокером, комиссионером или иным подобным агентом со статусом «независимого»).

Эти общие правила построены на формулировках, разработанных в свое время ОЭСР (в его Модельном соглашении об исключении двойного налогообложения). Аналогичные правила действуют в большинстве стран мира, включая Россию.

Новый закон изменяет общее правило, облагая налогом некоторые виды «активных» доходов иностранной компании, полученных без образования постоянного представительства.

Предположим, некое лицо ведет деятельность в Великобритании в связи с реализацией в Великобритании услуг, товаров или иного имущества иностранной компанией. При этом «разумно предположить» (it is reasonable to assume), что эта деятельность структурирована таким образом, чтобы у иностранной компании не возникало налогообложения дохода в Великобритании. (Иначе говоря, отношения с этим лицом специально оформлены таким образом, чтобы лицо не было признано зависимым агентом иностранной компании.) Такое лицо называется «избегнутым постоянным представительством» (avoided permanent establishment) иностранной компании.

В соответствии с новым законом, налог возникает, если выполнено хотя бы одно из двух условий, в законе именуемых (1) «несоответствие» (mismatch condition) и (2) «избежание налога» (tax avoidance condition).

1) «Несоответствие» для целей данного закона означает одновременное выполнение трех пунктов, в законе обозначенных как (а) «участие», (б) «эффективное налоговое несоответствие» и (в) «недостаточное экономическое содержание».

а) Упомянутое лицо должно быть связано с иностранной компанией в терминах управления, контроля и капитала (participation condition) (закон дает сложное техническое определение).

б) Между этим лицом и иностранной компанией должны существовать некие договоренности в связи с реализацией услуг, товаров или имущества, в силу положений которых (material provision) возникает «эффективное налоговое несоответствие» (effective tax mismatch), то есть общая налоговая выгода (закон дает сложное техническое определение). Однако «эффективное налоговое несоответствие» не считается имеющим места, если уменьшению налоговых обязательств одной стороны соответствует увеличение налоговых обязательств другой стороны в размере не менее 80% от упомянутого уменьшения.

в) Должно также выполняться условие «недостаточного экономического содержания» (insufficient economic substance). Это означает, что налоговая выгода, возникающая от данных договоренностей, превышает все другие экономические выгоды от них (закон дает сложное техническое определение).

Условие «несоответствия» не считается выполненным, если обе компании являются «малыми или средними предприятиями». Такие определяются ссылкой на один из документов ЕС, где они определены следующим образом. Для того, чтобы предприятие относилось к «малым и средним», у него (1) должно быть менее 250 сотрудников, и (2) должно выполняться хотя бы одно из следующих условий: (а) годовой оборот не превышает 50 млн. евро; (б) сумма годового баланса не превышает 43 млн. евро.

Есть еще несколько исключений; так, данное правило не применяется к займам и процентам по ним.

2) «Избежание налогообложения» для целей данного закона означает следующее. Между упомянутым лицом и иностранной компанией должны существовать некие договоренности в связи с реализацией услуг, товаров или имущества, одной из основных целей которых является избежание или уменьшение корпоративного налога в Великобритании.

При этом правило об «избегнутом постоянном представительстве» не применяется, если (1) выручка иностранной компании и ее связанных лиц от деятельности в Великобритании не превышает 10 млн. фунтов или (2) расходы иностранной компании и ее связанных лиц от деятельности в Великобритании не превышают 1 млн. фунтов.

Если деятельность иностранной компании попадает под действие нормы об «избегнутом постоянном представительстве», налогом облагается вмененная прибыль (notional PE profit), которая атрибутировалась бы постоянному представительству иностранной компании при наличии такового.

Для целей исчисления налога соглашение между компаниями модифицируется, чтобы исключить необоснованную налоговую выгоду. Для этого необходимо определить «соответствующее альтернативное положение» (relevant alternative provision) соглашения между компаниями. Это такое положение, которое, как «справедливо и разумно предположить» (just and reasonable to assume), было бы включено в соглашение, если бы не налоговая выгода. (Закон предусматривает технически сложный набор правил для исчисления налога не существующего в реальности представительства на основании не существующих в реальности соглашений.)

Например, если аффилированная британская компания-дистрибьютор продает в Великобритании товары иностранной компании юрисдикции, причем на ценовых условиях, означающих фактическое перераспределение налоговой базы в пользу низконалоговой юрисдикции, такая «перенаправленная прибыль» может быть обложена новым налогом.

«Недостаточное экономическое содержание»

Вторая ситуация, в которой взимается налог – «недостаточное экономическое содержание» (insufficient economic substance) юридических лиц или транзакций. Эта норма направлена на противодействие схемам, в которых резидент перераспределяет часть своей налоговой базы на низконалоговую (чаще всего зарубежную) компанию.

Предположим, коммерческую деятельность ведет британская компания (или иностранная компания через постоянное представительство в Великобритании). В схеме также участвует другое лицо (в типичном случае, но не обязательно, являющееся иностранной компанией).

Новый налог взимается при выполнении следующих условий (практически идентичных тем, что применяются при определении понятия «несоответствия»).

а) Упомянутое лицо должно быть связано с иностранной компанией в терминах управления, контроля и капитала (participation condition).

б) Между этим лицом и иностранной компанией должны существовать договоренности, в силу положений которых (material provision) возникает «эффективное налоговое несоответствие» (effective tax mismatch).

в) Должно также выполняться условие «недостаточного экономического содержания» (insufficient economic substance).

Исключение сделано для случая, когда обе компании являются «малыми или средними».

В случае применимость правила о «недостаточном экономическом содержании» для исчисления нового налога необходимо определить «соответствующее альтернативное положение» (relevant alternative provision) соглашения между компаниями (определяемое практически так же, как и в предыдущем разделе). (Закон предусматривает технически сложный набор правил для исчисления налога на основании неких гипотетических, то есть не существующих в реальности, соглашений с учетом положений законодательства о трансфертном ценообразовании и др.)

Например, если резидент Великобритании выплачивает на низконалоговую зарубежную компанию роялти за использование товарного знака, причем в отсутствие налоговых соображений никаких роялти не выплачивалось бы, то такая «перенаправленная прибыль» подлежит обложению новым налогом.

Исчисление и уплата налога

Как уже упоминалось, исчисление налоговой базы происходит по технически весьма сложным правилам, которые мы подробно не обсуждаем. Идея состоит в том, что в налоговую базу включается прибыль, переданная низконалоговому контрагенту в результате использования искусственной схемы.

Ставка «налога на перенаправленную прибыль» равна 25%. (Отметим, что основная ставка корпоративного налога с 1 апреля 2015 года составляет 20%).

Очевидно, что во многих ситуациях взимание нового налога ведет к двойному налогообложению (один раз в Великобритании, другой – по месту нахождения низконалогового контрагента). Для исключения двойного налогообложения закон допускает вычет налога, уплаченного в отношении той же прибыли в самой Великобритании или за рубежом, но лишь в случаях, когда предоставление такого вычета «справедливо и разумно» (just and reasonable).

Следует отметить, что корпоративный налог исчисляется и уплачивается британскими компаниями самостоятельно, а вот в отношении нового налога применяются другие правила.

Компания, проанализировав свою деятельность, обязана уведомить налоговый орган о том, что ее деятельность потенциально может попасть под налогообложение новым налогом. В свою очередь, налоговый орган, проведя собственный анализ, уведомляет компанию о его результатах и, если он полагает, что налог подлежит уплате, дает свою оценку налоговой базы. Компания может

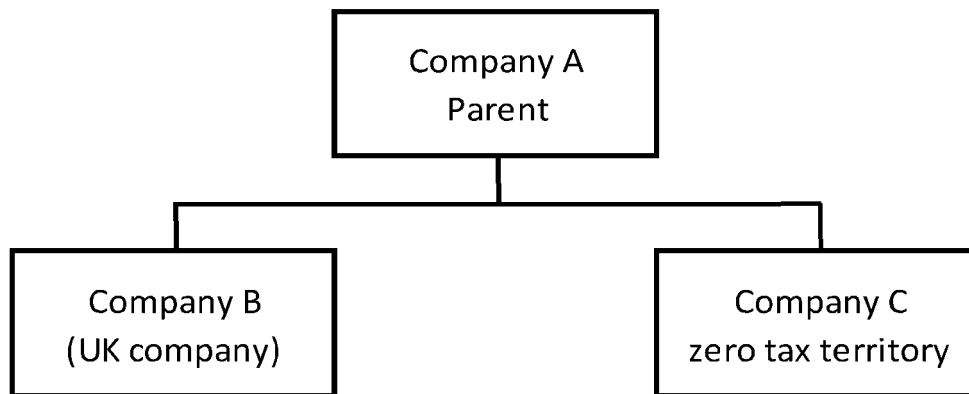
представить дополнительные материалы (предположительно, доказывающие, что налог на самом деле ниже), после чего налоговый орган окончательно определяет сумму налога к уплате.

Примеры

Налоговая служба Великобритании в своем руководстве дает целый ряд примеров ситуаций, в которых возникает новый налог, а также ситуаций, в которых он не возникает. Примеры относятся к разным областям бизнеса: торговле товарами, предоставлению услуг онлайн, лизингу, страхованию, банковской деятельности.

Не обсуждая приведенные налоговой службой примеры в деталях, вкратце упомянем некоторые из них.

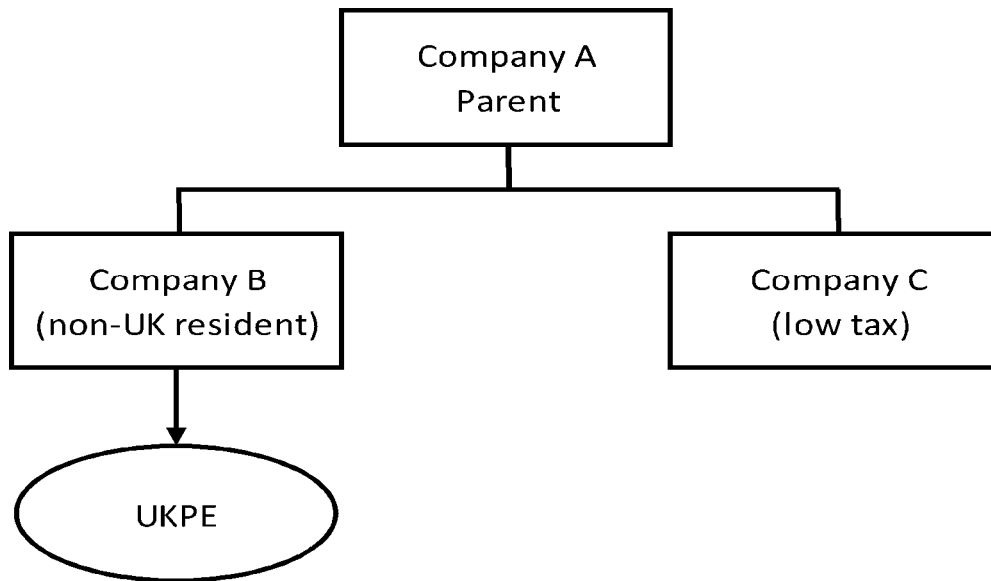
Пример 1.



Компания А владеет компанией В в Великобритании и компанией С в офшорной зоне (у которой нет ни рабочего офиса, ни персонала). Компания В нуждается в дорогостоящем оборудовании для своей деятельности. Компания А делает вклад в капитал компании С, которая приобретает оборудование и сдает его в аренду компании В. В результате британская компания работает на грани рентабельности, а прибыль группы аккумулируется на офшорной компании.

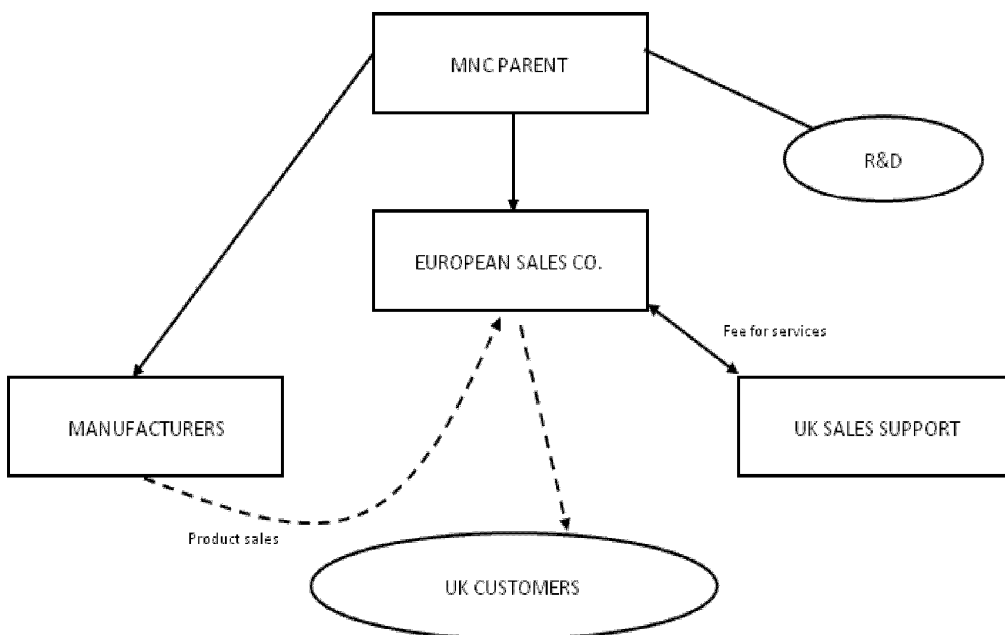
Новый налог возникает. Сумма налога исчисляется исходя из гипотетического предположения, что материнская компания дает деньги британской компании, которая приобретает оборудование на свое имя и использует его в своей деятельности, получая соответствующую прибыль.

Пример 2.



Те же факты, но деятельность в Великобритании ведется через постоянное представительство иностранной компании. Результат тот же – новый налог возникает.

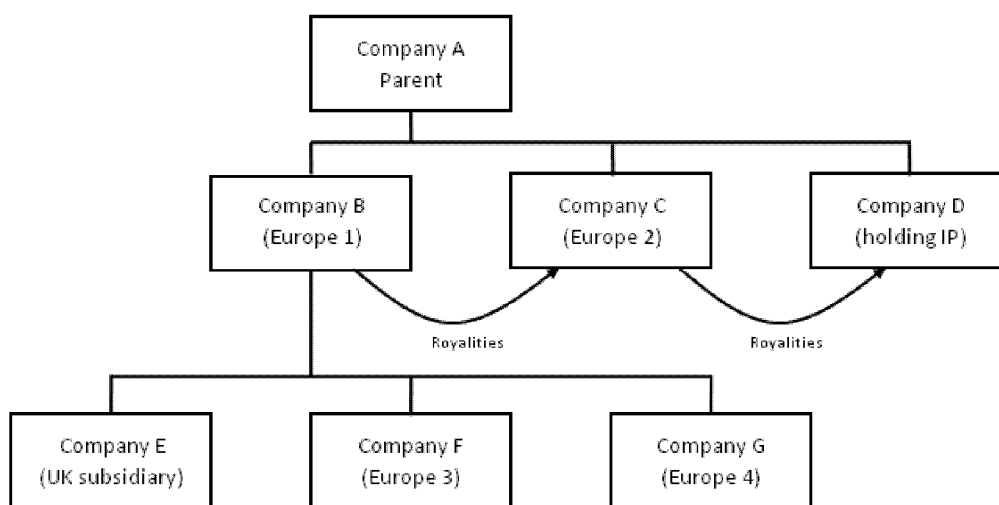
Пример 3.



Международная группа продает технически сложные товары в Великобритании. Продажа осуществляется от имени зарубежной низконалоговой компании, но в Великобритании существует компания, осуществляющая поддержку продаж и пользователей. Эта компания осуществляет значительную часть переговоров по заключению договора с клиентом, но договор подписывает зарубежная компания. Схема структурирована таким образом для избежания налога в Великобритании.

Новый налог возникает. Он исчисляется исходя из предположения, что зарубежная компания создала постоянное представительство в Великобритании, которому и атрибутируется часть дохода от продаж для целей обложения новым налогом.

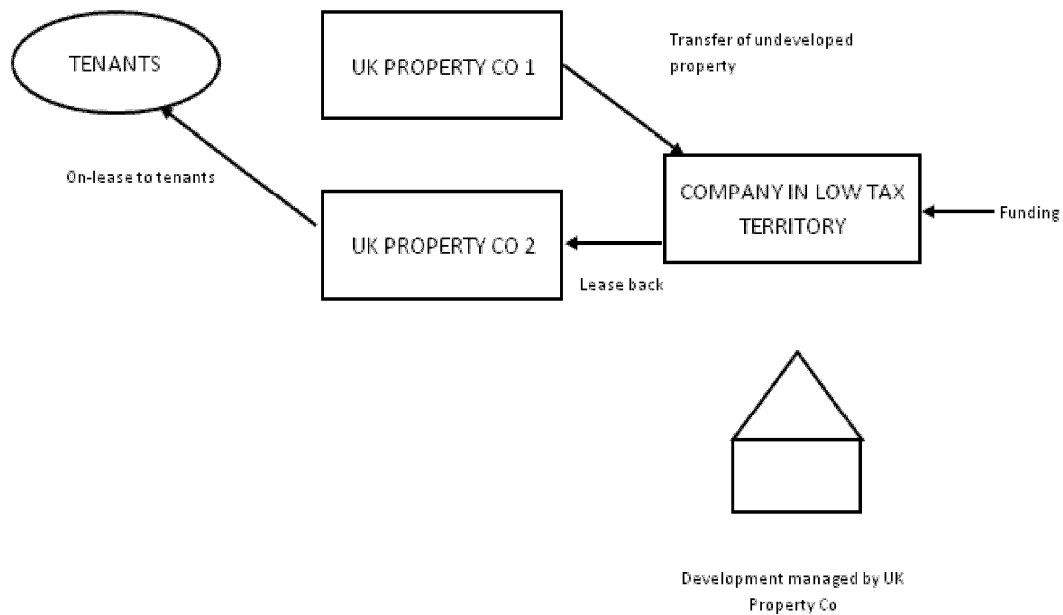
Пример 4.



Международная группа предоставляет онлайн-услуги по всему миру, включая Великобританию, где существует компания E, осуществляющая поддержку клиентов. Продажи осуществляются компанией B, однако ее прибыль мала, поскольку она выплачивает значительные роялти за пользование интеллектуальной собственностью группы. Пройдя через цепочку компаний, роялти аккумулируются на безналоговой компании D.

Возникает новый налог, который исчисляется, исходя из предположения, что иностранная компания осуществляет продажи через постоянное представительство в Великобритании. При этом расходы на роялти не учитываются или снижаются при исчислении налоговой базы.

Пример 5.



Британская компания 1 передает участок земли офшорной компании. Та, получив средства, осуществляет строительство объекта недвижимости, после чего сдает его в аренду британской компании 2. У офшорной компании отсутствует квалифицированный персонал.

Возникает новый налог, исчисляемый, исходя из предположения, что арендные платежи не уплачиваются (то есть они исключаются из расходов британской компании 2).

Проблемы

Хотя и было объявлено, что налог предназначен для обложения в первую очередь крупных транснациональных компаний, он может ударить и по более мелким инвесторам. Некоторые из бизнесов, как крупных, так и более мелких, возможно, предпочтут вообще уйти из Великобритании, чтобы не попасть под обременительное налогообложение. Вряд ли это соответствует намерениям законодателя.

Соответствует ли новый налог международным обязательствам Великобритании, следующих из ее соглашений об исключении двойного налогообложения – большой вопрос. Ведь такие соглашения явно устанавливают, в частности, что активные доходы иностранной компании подлежат налогообложению лишь при наличии постоянного представительства, а новый налог взимается в отсутствие такового. Вообще не очень понятно, считать ли новый налог налогом на доход юридических лиц, попадающим под действие налоговых соглашений. Налоговые органы, по-видимому, считают, что нет, но обычно в налоговых соглашениях упоминается их применимость к «другим аналогичным налогам».

Кроме того, есть обязательства, проистекающие из членства Великобритании в ЕС. Эффективное налогообложение дохода компании из другой страны ЕС (например, Кипр) в Великобритании (путем атрибутирования этого дохода британской компании) может нарушать принцип свободы ведения коммерческой деятельности (freedom of establishment), установленный документами ЕС. По-

вышенная ставка налога (25% вместо 20%) может рассматриваться как дискриминация компании из другой страны ЕС.

В результате не исключены международные споры вокруг нового британского налога, в том числе в Суде ЕС.

Выводы

Новый британский налог предназначен для закрытия возможности использования некоторых традиционно широко используемых транснациональными компаниями налоговых схем, призванных минимизировать налоговые последствия в Великобритании.

Налог взимается в ситуациях, не покрываемых ранее существовавшими правилами: (1) при отсутствии постоянного представительства иностранной компании в Великобритании и (2) при сделках с иностранными компаниями без прямого нарушения правил трансфертного ценообразования. При выполнении установленных новым законом условий (смысл которых в целом состоит в подтверждении «искусственного» характера схемы) налоговые последствия такой деятельности могут быть пересмотрены. В первом случае налог будет исчислен, как если бы постоянное представительство существовало. Во втором случае соответствующие расходы британской компании не будут приняты к вычету.

Новый налог довольно проблематичен с точки зрения международных обязательств Великобритании. Можно ожидать споров на эту тему, в том числе в суде ЕС.

Источники:

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/422184/Diverted_Profits_Tax.pdf

http://www.cliffordchance.com/briefings/2015/03/the_uk_diverted_profitstaxfinallegislatio.html

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