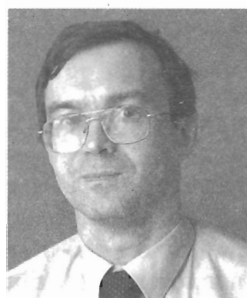


Нидерланды: налоговая реформа 2007 года



С.Л. БУДЫЛИН,
юрист компании
«Roche&Duffay»

Введение

В качестве элементов международных корпоративных групп нередко используются компании из различных европейских стран, предоставляющих особые режимы налогообложения тех или иных видов доходов¹. В частности, это относится к Нидерландам.

Нидерландские компании создаются и используются не только голландцами. Они весьма популярны как инструмент международного налогового планирования. При этом Нидерланды не являются страной с низким налогообложением. Использование нидерландских компаний в налоговом планировании основано на нескольких особенностях налоговой системы страны. Прежде всего, такой особенностью является освобождение от налогообложения, при определенных условиях, дохода от участия в других компаниях, как местных, так и зарубежных. Это, а также широкая сеть международных налоговых соглашений Нидерландов позволяет эффективно использовать нидерландские компании в качестве международных холдингов. Другая характерная (и довольно редкая) особенность местного законодательства — полное отсутствие налога у источника на роялти и проценты, выплачиваемые из Нидерландов за рубеж. Это позволяет использовать нидерландские компании в качестве элементов схем финансирования и владения интеллектуальной собственностью в рамках международных групп².

В мае 2006 года Министерство финансов внесло в парламент страны законопроект, вносящий поправки в действующее налоговое законодательство (Закон о налоге на компании от 1969г.). Основная цель поправок — сделать налоговую систему Нидерландов более «конкурентоспособной», а также привести ее в соответствие со стандартами, принятыми в Европейском союзе (ЕС). Основными положениями реформы являются (1) уменьшение ставки корпоративного налога и ставки налога у источника на дивиденды, выплачиваемые за рубеж; (2) уточнение положений об освобождении от налога дохода, получаемого от участия в других компаниях; (3) введение особого режима налогообложения для процентов, выплачиваемых в рамках группы компаний, и для доходов от патентов³.

В октябре законопроект, с некоторыми поправками, был одобрен палатой представителей; одобрение сенатом ожидается после ноябрьских (2006г.) выборов⁴. Настоящая статья посвящена обсуждению положений данного законопроекта.

Ставки налога

В течение последних лет ставка корпоративного налога в Нидерландах плавно снижалась, от 34,5% в 2004 году до 26,9% в 2006 году. В 2007 году предполагается установить ставку налога в размере 25,5% (для доходов до 25 тыс. евро — 20%, от 25 тыс. до 60 тыс. евро — 23,5%). По-видимому, такое радикальное снижение налога объясняется «налоговой конкуренцией» со стороны новых стран — участниц ЕС, многие из которых установили весьма привлекательные для международного бизнеса корпоративные налоговые ставки (в частности, Кипр — 10%).

Отмечу, что для компенсации потерь государства предпринимаются некоторые меры по расширению налоговой базы. В частности, неограниченная в настоящее время возможность переноса убытков на будущее ограничивается периодом в девять лет. Также вводятся некоторые ограничения, связанные с амортизацией активов, и др.

Далее, предполагается снизить ставку налога у источника на выплачиваемые за рубеж дивиденды с 25% до 15%. Это снижение может быть существенным в контексте использования нидерландской компании в качестве международного холдинга. При этом ставка может быть дополнительно снижена налоговым соглашением между Нидерландами и страной, резидентом которой является получатель дивидендов.

Кроме того, если получателем является компания из страны ЕС, может быть применимо полное освобождение от налога у источника на дивиденды в соответствии с директивой ЕС о дочерних компаниях⁵. Для этого необходимо, чтобы компания-акционер владела определенной минимальной долей капитала нидерландской компании. Проект нового законодательства устанавливает весьма либеральную квоту в размере 5%. Этот порог даже ниже, чем предусмотренный самой директивой ЕС (15% — с 2007г., 10% — с 2009г.). Кроме того, упраздняется требование владения акциями в течение не менее одного года, действующее в настоящее время в Нидерландах для применения льгот по директиве. Эти меры призваны снять возможные вопросы о дискриминационном характере режима освобождения от налога доходов от участия нидерландской компании в других компаниях, рассматриваемого ниже.

Отмечу также, что в Нидерландах традиционно отсутствует налог у источника на проценты и роялти, выплачиваемые за рубеж. В этом отношении реформа не предусматривает каких-либо изменений. Существовавший ранее налог на капитал компаний был отменен с 2006 года.

Освобождение от налога доходов от участия в других компаниях

Как уже упоминалось, доходы, получаемые нидерландской компанией от участия в других компаниях, включая дивиденды и доход от реализации акций (долей), при определенных условиях освобождены от налогообложения. Основным условием является доля участия в дочерней компании в размере не менее 5%. Этот порог остается в силе и по новому законопроекту. Вместе с тем законопроект направлен на то, чтобы сделать условия освобождения проще и понятнее, а также устранить возможные воз-

ражения со стороны ЕС, связанные с подозрениями в «незаконной государственной помощи» местным компаниям. Наиболее важные изменения состоят в следующем.

Законопроект более строго придерживается порога в 5%. Ранее допускались некоторые исключения в случае активного участия нидерландской компании в управлении дочерней компанией, то есть в этом случае освобождение от налога предоставлялось, даже если доля участия была менее 5%. Теперь это исключение упразднено, хотя остаются некоторые другие. В частности, если нидерландская компания владеет менее 5% капитала, но ассоциированная с ней компания владеет не менее 5% капитала той же дочерней компании, освобождение предоставляется.

Упраздняется действующее ныне требование, что инвестиция не должна быть «пассивной», то есть что нидерландская компания должна до некоторой степени участвовать в управлении дочерней компанией.

Упраздняется требование, что дочерняя компания должна быть «налогооблагаемой». Однако взамен вводится отдельный режим для доходов, получаемых от «пассивных низконалоговых» компаний. «Пассивной» считается дочерняя компания, активы которой состоят на 50% или более из пассивных инвестиций, которыми она владеет прямо или косвенно. «Низконалоговой» считается компания, прибыль которой (исчисленная по нидерландским правилам) облагается налогом по эффективной ставке менее 10%. Вместо освобождения от нидерландского налога к доходам от таких дочерних компаний применяется налоговый вычет в размере фактически уплаченного ими налога на доход либо в фиксированном размере, равном 5% от дохода. По пояснению правительства, оно не намерено требовать от нидерландских компаний предоставления полной отчетности по всем зарубежным дочерним компаниям, однако будет применять данную оговорку к дочерним компаниям из заведомо низконалоговых юрисдикций.

Проценты по долгосрочным займам, предоставляемым на условиях участия в прибыли («гибридные займы»), для налоговых целей рассматриваются как дивиденды и, соответственно, могут подлежать освобождению от налога на доход.

Расходы, связанные с отчуждением акций, доходы по которым освобождены от налога, не принимаются в расчет для исчисления налогооблагаемого дохода. Однако убыток, связанный с ликвидацией дочерней компании, по-прежнему подлежит вычету из налоговой базы.

Налогообложение процентов

Ввиду отсутствия в Нидерландах налога у источника проценты, нидерландские компании являются традиционным инструментом финансирования в рамках международных групп компаний (поскольку при выплате процентов по займу в любую страну, включая офшорную зону, не возникает потерь в связи с налогом у источника). Теперь правительство решило до некоторой степени поощрить эту практику, введя особый режим налогообложения процентов, получаемых в рамках группового финансирования.

По желанию компании, разница между получаемыми и выплачиваемыми в рамках группового финансирования процентами может облагаться налогом отдельно, по ставке

5%. (Если эта разница отрицательна, компании выгоднее облагать налогом проценты по общим правилам, то есть уменьшать за счет процентов налоговую базу, облагаемую по общей ставке.) Курсовые разницы, в случае займов в иностранных валютах, в эту отдельную налоговую базу не входят. Если группа состоит из нидерландских компаний, для применения пониженной ставки все они, как правило, должны перейти на этот режим, на срок не менее трех лет.

Однако сумма (чистых) процентов, попадающих под пониженную ставку, ограничена. Она не должна превышать установленной законом доли (на IV квартал 2006г. — 4,25%) от суммы собственных средств компании. Превышение облагается налогом по общей ставке. Таким образом, общая эффективная ставка налогообложения процентов может оказаться выше 5%.

Зарубежный налог у источника, если таковой был уплачен на получаемые компанией проценты, подлежит вычету из общей налоговой базы по общей ставке, независимо от того, применяется ли к самим процентам льготный налоговый режим.

Пример расчета налогообложения процентов

Предположим, что нидерландская компания с капиталом (собственными средствами) 100 тыс. евро предоставляет заем в 50 тыс. евро своей дочерней компании в России под 10% годовых. Таким образом, годовой процентный доход нидерландской компании составляет 5 тыс. евро.

Для российской компании эта выплата, вообще говоря, является расходом, уменьшающим налоговую базу по ставке 24%. Таким образом, «налоговая экономия» в России составит 1,2 тыс. евро (прелебрегая курсовой разницей). Следует, однако, учитывать возможность ограничений на признание процентов расходами в соответствии со ст.269 НК РФ. Эти ограничения возникают в двух случаях: установление ставки процента по займу выше определенного законом уровня (п.1 ст.269 НК РФ) и большой объем «контролируемой задолженности» (сумма займа от зарубежной материнской компании более чем втрое превышает капитал российской компании) (п.2 ст.269 НК РФ). В соответствии с налоговым соглашением между Россией и Нидерландами налога у источника на выплачиваемые в Нидерланды проценты нет.

Для нидерландской компании, вообще говоря, полученные проценты представляют собой доход, облагаемый налогом по общей ставке (25,5% в 2007г.). Однако, как обсуждалось выше, по желанию компании она может применить пониженную ставку. В этом случае проценты облагаются налогом по ставке 5%, но не все, а лишь в пределах установленной законом доли, в настоящее время 4,25% от 100 тыс. евро, то есть в пределах 4,25 тыс. евро. Оставшаяся часть процентов облагается налогом по общей ставке (25,5%). Таким образом, налоговые потери в Нидерландах составят $5\% \cdot 4,25 + 25,5\% \cdot 0,75 = 0,4$ тыс. евро. Достигнутая в результате общая «налоговая выгода» составляет приблизительно 800 евро.

Следует отметить, что эта выгода не является, вообще говоря, «необоснованной налоговой выгодой», получение которой в России не допускается. Напротив, если предоставление займа обусловлено целями делового характера, то даже явная взаимозависимость займодавца и

	Доход/расход, евро	Ставка налога, %	Налоговый эффект, евро
Россия			
Выплаченные проценты	(5 000)	24	1 200
Нидерланды			
Предельная сумма, облагаемая по пониженной ставке (4,25%*100 000)	4 250	5	(213)
Превышение над предельной суммой	750	25,5	(191)
Полученные проценты	5 000		(404)
Итого			796

засмщика не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной⁶.

Налогообложение в Нидерландах может быть дополнительно уменьшено, если нидерландская компания несет процентные расходы, то есть выплачивает проценты по займу, предоставленному другой компанией той же группы. Ввиду отсутствия налога у источника на проценты в Нидерландах, в этом качестве может выступать, в частности, зависимая офшорная компания. Для нидерландской компании выплачиваемые проценты являются, вообще говоря, расходом для целей налогообложения (для этого заем, как и в России, должен быть экономически обоснован). В этом случае эффективно облагается налогом лишь разница между получаемыми и выплачиваемыми процентами. По причине высокой базовой ставки корпоративного налога именно такая «транзитная» схема финансирования с участием нидерландских компаний в основном использовалась до настоящего времени. Однако после принятия нового режима налогообложения процентов надобность в удлинении цепочки заимствований до некоторой степени отпадает, и в качестве основного финансового центра группы вполне может выступать сама нидерландская компания. По-видимому, это и было одной из целей введения данного режима.

Следует отметить, что в Нидерландах при выплате процентов по займу, полученному от другой компании той же группы, применимы ограничения в отношении включения этих процентов в расходы (действуют с 2004 года). Эти ограничения известны как «правила недостаточной капитализации» и до некоторой степени аналогичны российским правилам в отношении «контролируемой задолженности». В Нидерландах данные правила вступают в силу при трехкратном превышении задолженности над собственными средствами компании (возможно применение большего коэффициента, если у группы в целом данное отношение выше, чем 3:1).

Налогообложение доходов от патентов

Ввиду отсутствия налога у источника на роялти, Нидерланды также традиционно используются в схемах по владению интеллектуальной собственностью. Новое законодательство предусматривает особый режим налогообложения роялти, получаемых за использование патентов. Идея поправок состоит в стимулировании научно-исследовательской и опытно-конструкторской работы в Нидерландах.

По новому закону, компания не должна «капитализировать» расходы на разработку изобретения в стоимость

патента, а может вычитать их из налоговой базы (по общей ставке) непосредственно по мере возникновения. Доходы от полученного в результате разработки патента, превышающие расходы на разработку, облагаются налогом по пониженной ставке 10%.

Пониженная ставка применима как для роялти, выплачиваемых в рамках группы, так и к роялти, получаемым от третьих лиц. Сумма доходов, подлежащих налогообложению по пониженной ставке, не должна более чем в четыре раза превышать расходы на разработку.

При этом роялти за предоставление прав на использование товарных знаков, а также ноу-хау и т.д. не подлежат налогообложению по пониженной ставке; льгота относится лишь к доходам от патентов.

Соответствие предлагаемых режимов налогообложения процентов и роялти правилам, действующим в ЕС, вызывает некоторые сомнения. Вопрос обсуждается властями Нидерландов с Европейской комиссией. Если режимы будут признаны «неправильными», возможно, придется опять вносить изменения в законодательство.

Условия применимости льгот

В заключение отмечу одно немаловажное, с точки зрения иностранных пользователей, обстоятельство. Для того чтобы пользоваться разного рода льготами по налоговому законодательству Нидерландов и международным налоговым соглашениям, нидерландская компания должна иметь определенную степень «физического присутствия» в Нидерландах. Это значит, что директора компании (обычно не менее половины из них) должны быть резидентами Нидерландов, компания должна фактически управляться из Нидерландов, иметь достаточный капитал для выполнения своих функций (что особенно актуально для компаний, участвующих в схемах финансирования) и т.д. Разумеется, компания должна исправно платить налоги и сдавать отчетность.

Заключение

Нидерландские компании были и остаются эффективным инструментом международного корпоративного и налогового планирования. Они могут использоваться в качестве холдинговых компаний, а также для целей финансирования и владения интеллектуальной собственностью. Предполагаемые изменения в налоговом законодательстве еще более расширяют возможности легитимного налогового планирования с использованием компаний в Нидерландах.

¹ См., например: Будылин С.Л. Налогообложение дивидендов, получаемых британской компанией // Российская юстиция. 2006. №9. С. ___.

² Roche & Duffay. Голландские компании в международном налоговом планировании. Традиционные схемы и последние изменения (2002) <http://www.roche-duffay.ru/articles/netherlands.htm>

³ Loens & Loeff. Dutch Corporate Tax Reform 2007 – Bill Working on Profit (2006) <http://www.loensloeff.com/publications/flash.html?id=76761b350d8a8cb0>

⁴ Freshfields Bruckhaus Deringer. The Netherlands: 2007 Tax Reform (2006) <http://www.freshfields.com/publications/pdfs/2006/corp-tax-reform.pdf>

⁵ Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990, as amended by Council Directive 2003/123/EC of 22 December 2003.

⁶ Постановление Пленума ВАС России от 12.10.2006г. №53.