



О международных налоговых соглашениях

Р.А. Шепенко

УДК 336.22

ББК 67.402

Ш - 481

Существующая система налоговых соглашений, разработанная для распределения налоговых прав государств в отношении прибыли от двусторонней торговли и инвестиций, оказалась под прессом глобальной экономической интеграции. Развитие систем международной торговли и инвестиций — от государственных предприятий, осуществляющих иностранный бизнес через филиалы, к высоко интегрированным транснациональным корпорациям — подорвало основы, на которых была построена нынешняя система налоговых соглашений. Интеграция бизнеса создаёт возможности злоупотребления налоговыми соглашениями.

В начале 80-х годов XX века Специальная группа экспертов ООН по международному сотрудничеству в налоговых вопросах определила злоупотребление налоговыми соглашениями как использование налоговых соглашений лицами, для которых международные договоры не были предназначены для принесения выгоды в целях получения выгод международных договоров, которые не были предназначены для предоставления им¹. Злоупотребление налоговым соглашением может быть противопоставлено прямому и правильному его использованию. Такое злоупотребление не подразумевает обязательного вовлечения противоправного действия или формального нарушения.

Исходный аспект состоит в необходимости определения того, кто злоупотребляет налоговым соглашением. В этом отношении, по мнению Пратса Ф.А.Г., различие может быть проведено между²:

- злоупотреблением налоговым соглашением договаривающейся стороной, т.е. государством;

- злоупотреблением налоговым соглашением частными лицами (физическими или юридическими), которые могут быть или возможно нет, выгодоприобретателями международного договора, чтобы получить больше преимуществ,

чем иначе следовало бы из налогового соглашения.

Соответственно, можно выделить публичное и частное злоупотребления налоговым соглашением.

Злоупотребление налоговым соглашением договаривающейся стороной.

Существование такого вида злоупотреблений подтверждается на доктринальном уровне (например, позицией Вогеля К. об обмане международного договора другим договаривающимся государством) и ссылкой на положения международных договоров (ст. 17 Конвенции о защите прав человека и основных свобод (Рим, 4 ноября 1950 г.))³.

Публичное злоупотребление налоговым соглашением указывает на ситуации, в которых одно из договаривающихся государств через последующее осуществление его внутренних налоговых полномочий изменяет обязательства, ранее принятые им с другими государствами, тем самым нарушая баланс в распределении налоговых полномочий, выраженных в заключённом налоговом соглашении.

Если имеет место публичное злоупотребление, то нарушается всё та же ст. 26 Венской конвенции о праве международных договоров (Вена, 23 мая 1969 г.). Соответственно, есть основание для обращения в суд, поскольку в ст. 38 Статута Международного суда справедливости (Сан-Франциско, 26 июня 1945 г.) провозглашено, что суд должен применить общие принципы права, признанные цивилизованными государствами. Из этого следует, что исправления таких ситуаций подчинены и решаются в соответствии с правилами международного права на основе положений международного договора между сторонами. Это означает, что баланс международного договора не должен быть нарушен односторонним действием другого договаривающегося государства.



Исследователями выделяются следующие ситуации публичного злоупотребления международным договором⁴:

- оно может быть обусловлено изменением налогового законодательства, которое должно быть использовано в соединении с налоговым соглашением для толкования и фактического применения международного договора; процесс может привести к уступке исключительных или чрезмерных преимуществ для определённого числа лиц или бенефициариев международного договора, которые получены исключительно не из текста международного договора, а из положений международного договора в комбинации с внутренним налоговым законодательством рассматриваемого государства;

- оно может быть следствием административной практики одного из договаривающихся государств; публичное злоупотребление может произойти не из последующего изменения налогового законодательства договаривающимся государством, а из административной практики, которая имеет эффект разрешения отказа от одного или более объектов или целей международного договора, определяя условия для доступа к международному договору лицам, которые не были первоначально определены для извлечения выгоды из него.

Ответ на публичное злоупотребление налоговым соглашением, которое могло бы вызвать ущерб, признанный недопустимым для финансовых интересов другого государства, должен быть определён непосредственно в международном договоре, который должен включать правила, регламентирующие применение его положений в соединении с внутренним законодательством договаривающихся государств, устанавливая условия применения и степень действия таких правил.

Публичное злоупотребление международным договором – это редкий и малоизученный феномен, не привлёкший внимания учёных. Пока их больше интересует второй вид ненадлежащего использования международного договора.

Злоупотребление налоговым соглашением лицами.

Комитет ОЭСР по налоговым делам в 1987 году в Докладе «Международное налоговое избежание и уклонение» отметил, что исполь-

зование международных договоров является ненадлежащим, если лицо (являющееся или нет резидентом договаривающегося государства) действует через юридическое лицо, созданное в государстве, главным образом для получения выгод международного договора, которые не были бы доступны для него напрямую⁵.

ОЭСР, таким образом, фокусирует внимание на посещении магазина международного договора (англ. — *treaty shopping*). В основном этот феномен связан с попыткой получить доступ уменьшенным ставкам удерживаемого налога с пассивного дохода, такого как дивиденды, проценты и лицензионные платежи. Посещение магазина международного договора определяется как маршрутизация (передача) дохода, возникающего в одном государстве лицу другого государства через промежуточное государство для получения налогового преимущества по налоговым соглашениям и, обычно, предполагает⁶:

- «проведение» дохода через «коммуникационную» компанию в гаванях международного договора;

- трёхсторонние структуры, в которых облагаемый налогом по низкой или нулевой ставке филиал компании в государстве, заключившем международный договор, получает доход из третьего государства;

- использование гибридных образований, которые характеризуются по-разному в двух договаривающихся государствах.

Боррего Ф.А.В. отмечает, что структуры посещения магазина международного договора позволяют уменьшить глобальное налоговое обременение посредством комбинирования уменьшения налога у источника, предусмотренного международным договором, и благоприятного налогового режима с использованием государства резидентства⁷.

Термин «посещение магазина международного договора» в широком значении ассоциируется с преднамеренной попыткой использовать в своих интересах преимущества сети международных налоговых соглашений и внимательным выбором наиболее благоприятного международного договора для специальной цели⁸. Однако данный термин — это поиск более благоприятного международного договора, который, по мнению Пратса Ф.А.Г., не должен приравниваться к злоупотреблению междуна-



родным договором⁹. Вывод о том, что ситуация является злоупотреблением, или, что лицо извлекает выгоду из применения налогового соглашения посредством злоупотребления, требует и подразумевает проверку возникновения косвенного, а не прямого нарушения положения международного договора, не совместимого с его объектом и целью.

Независимо от содержания, когда речь идёт о злоупотреблении налоговым соглашением лицами, актуальным становится вопрос о реакции властей. Кант И. писал: «Поступай так, чтобы максима твоей воли всегда могла быть вместе с тем и принципом общего законодательства»¹⁰. В противном случае государства предпринимают попытки противодействовать злоупотреблению налоговым соглашением. Это производится на двух уровнях:

- национальном;
- международном.

Противодействие злоупотреблению налоговым соглашением на национальном уровне.

Логическая реакция на злоупотребление международным договором начинается с попытки применения внутренних правил (при наличии), разработанных для предотвращения случаев злоупотребления в ущерб финансовым интересам государств или территорий. Из дел, расследованных во многих юрисдикциях, видно, что такие попытки достигают практического успеха независимо от теоретических обсуждений их юридической законности¹¹.

Во многих государствах принято специальное законодательство и уже наработана определённая судебная практика¹².

В качестве примера противодействия злоупотреблению налоговым соглашением на национальном уровне можно указать на законодательство Швейцарии. Швейцарские национальные правила против злоупотребления международным договором впервые были сформулированы в Федеральном декрете от 14 декабря 1962 года «О мерах против ненадлежащего использования налоговых соглашений, заключённых Швейцарской Конфедерацией»¹³. Норма п. 2 ст. 1 этого декрета лишает права применения освобождения от налога в следующих ситуациях:

- если условия, определённые в налоговом соглашении (в частности условия о domicilio,

зарегистрированном офисе, выгодоприобретающем собственнике или налоговой обязанности), не исполнены; и

- если это является злоупотреблением.

Первая ситуация подтверждает, что условия, закреплённые в швейцарских налоговых соглашениях, должны уважаться. Это представляется очевидным. Тем не менее, по мнению комментаторов, это было включено как напоминание налоговым властям кантонов о необходимости внимательного рассмотрения некоторых ситуаций, которые на первый взгляд могут представляться как исполнение условий международного договора¹⁴. Классическим примером является случай, когда индивидуум представляется резидентом Швейцарии, в действительности являясь иностранным резидентом.

Вторая ситуация даёт повод для различных толкований. В целях определения злоупотребления международным договором в п. 1 ст. 2 рассматриваемого декрета представлено общее определение: освобождение от налога затребовано со злоупотреблением индивидуумом, юридическим лицом или товариществом, являющимся резидентом в Швейцарии, если через такое требование существенная часть освобождения от налога принесёт выгоду, прямо или косвенно, лицам, неуполномоченным на выгоду налоговым соглашением.

Таким образом, формирование швейцарского филиала иностранной компании будет злоупотреблением, если это сделано с целью обеспечения выгод в форме уменьшения удержанных у источника налогов (но не других выгод) из налогового соглашения, которое существует между Швейцарией и третьей страной.

В случае злоупотребления швейцарские налоговые власти могут:

- отказать в заявлении, сделанном для уменьшения удержанных налогов; или
- вернуть любые удержанные налоги, уменьшенные в соответствии с положениями международного договора; или
- сообщить договаривающемуся государству о таком злоупотреблении.

В ст. 2 Федерального декрета «О мерах против ненадлежащего использования налоговых соглашений, заключённых Швейцарской конфедерацией» представлен, в частности, пе-



речень примеров злоупотребления международным договором. Так, в п. 2(a) ст. 2 установлено, что злоупотребление произойдет, если существенная часть иностранного дохода, для которого затребовано освобождение от двойного налогообложения, используется, чтобы уплатить проценты по долгу, сборы, комиссии, заработную плату, лицензионные платежи и любые другие платежи, отличные от дивидендов, лицам, не наделённым правом на налоговое освобождение по налоговому соглашению, если выплачены непосредственно им.

Федеральный декрет «О мерах против ненадлежащего использования налоговых соглашений, заключённых Швейцарской Конфедерацией» ограничен общими принципами и дальнейшее объяснение представлено в циркулярах Федеральной налоговой администрации, первый из которых датируется 31 декабря 1962 года. Хотя эти циркуляры не имеют силу закона, они очень полезны, поскольку указывают на административную практику.

Швейцарские правила против злоупотребления обычно применяются во всех случаях, когда резидент Швейцарии требует освобождения для иностранных удерживаемых налогов на основании налогового соглашения. Это касается, прежде всего, дохода от дивидендов, процентов и лицензионных платежей из иностранных источников. Правила применяются только в отсутствие специального распоряжения международного договора, которое может быть более ограничительным или которое может содержать другие правила против злоупотребления. На сегодняшний день только несколько швейцарских налоговых соглашений содержат положения по анти-злоупотреблению. В их числе налоговые соглашения с Бельгией, Францией, Германией, Италией, Голландией, Великобританией и США¹⁵.

Априори, применение национальных правил без санкционирования можно считать нарушением международного договора. В действительности, хотя применение этих правил санкционировано, основываясь на формулировках международного договора, национальное право препятствует их применению¹⁶; государство не должно игнорировать свои обязательства по международному договору, утверждая, что все сделки являются злоупотреблением и/или, что все внутренние налоговые правила являются правилами по анти-избежанию¹⁷. С этой точки зрения, национальные правила не согласуются

со сферой применения налоговых соглашений. Вероятно, в силу этого, получила развитие система включения специальных оговорок в налоговые соглашения.

Противодействие злоупотреблению налоговым соглашением на международном уровне.

По некоторым данным, впервые элементарное ограничение выгод было включено в Конвенцию между Соединённым Королевством Великобритании и Северной Ирландии и США об избежании двойного налогообложения и предотвращении налогового уклонения в отношении налогов на доход (Вашингтон, 16 апреля 1945 г.)¹⁸; Дополнительный протокол от 17 марта 1966 года к этой конвенции разрешил уменьшение ставки удерживаемого налога с дивидендов, если акционер был выгодоприобретающим собственником (англ. — *beneficial owner*)¹⁹.

Комплексные и объёмные статьи об ограничении выгод начали включать во многие налоговые соглашения США с начала 80-х годов, когда в модельную конвенцию США была включена ст. 16 с формальным ограничением выгод²⁰. Считается, что это было сделано с целью принять меры против злоупотребления налоговыми соглашениями посредством трансграничного структурирования. Ограничение выгод нацелено на предотвращение посещения магазина налоговых соглашений, разрешая выгоды международного договора только лицам с действительной целью предпринимательской деятельности или существенной связью с одним из договаривающихся государств²¹.

Сегодня в США придерживаются точки зрения, что налоговые соглашения должны включать положения, которые определённо предотвращают неправильное применение соглашений резидентами третьих стран. Соответственно, большинство американских соглашений о подоходном налоге содержат всестороннее ограничение выгод.

Например, в ст. 22 Конвенции между США и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доход (Вашингтон, 2 октября 1996 г.) включена комплексная оговорка об ограничении выгоды, которая ограничивает применение международного договора к некоторым лицам, удовлетворяющим predetermined критериям. Положения этой статьи образованы не-



сколькими предписаниями, а именно предусмотрено:

- общее правило, что резиденты имеют право на выгоды только в той степени, в какой резидент описан через признаки резидента договаривающегося государства, наличие любого из которых даст право этому лицу на выгоды конвенции (п. 1);

- что выгоды доступны для определённых юридических лиц, которые являются некоммерческими организациями (п. 2);

- ограничение так называемых «производных выгод» относительно дивидендов, процентов и лицензионных платежей компании, являющейся резидентом в другом договаривающемся государстве (п. 3);

- ограничение выгоды международного договора в определённых трёхсторонних случаях (п. 4);

- что компетентные власти могут консультироваться, чтобы развить обычно согласовываемые договорённости и для применения положений статьи (п. 5);

- что выгоды также можно предоставить, если компетентная власть государства, от которого требуются выгоды, решает, что уместно предоставить выгоды в этом случае (п. 6);

- определение терминов, использованных в этой статье (п. 7).

В названной статье сформулирован ряд механических тестов, некоторые из которых аналогичны тестам, предусмотренным Циркуляром Федеральной налоговой администрации Швейцарии от 17 декабря 1998 года²². Предположение, лежащее в основе каждого из них, состоит в том, что налогоплательщик, который удовлетворяет требованиям любого из тестов, вероятно, имеет реальную деловую цель или имеет достаточно сильную связь с другим договаривающимся государством (например, резидент индивидуум), чтобы гарантировать выгоды даже в отсутствие деловой связи, и что эта деловая цель или связь перевешивают цель получить выгоды соглашения.

Другие государства при заключении налоговых соглашений также всё чаще включают соответствующую оговорку. Так, по некоторым данным, порядка 10 налоговых соглашений с участием Бельгии содержат оговорку об ограничении выгод²³. В налоговых соглашениях с участием России оговорка об ограничении

выгод есть в договорах с Бразилией, Великобританией, Израилем и США.

Считается, что причина включения оговорок об ограничении выгод в международный договор заключается в точном действии субъективной сферы налоговых соглашений. В соответствии с этими оговорками недостаточно просто нести обязанность по налогу в государстве, чтобы быть включённым в субъективную сферу международного договора для целей получения права требования его применения, в частности, в отношении законодательства, которое ограничивает налогообложение в государстве — источнике²⁴. Эти оговорки как бы квалифицируют требования, которым компания должна отвечать, чтобы иметь возможность просить применения налогового соглашения, заключённого государством, в котором она находится.

В заключение следует констатировать, что существуют два вида злоупотребления налоговым соглашением: публичное и частное; противодействие злоупотреблению налоговым соглашением осуществляется на двух уровнях: национальном и международном. Договаривающимся государствам нельзя позволить реагировать односторонне на публичное злоупотребление вне области международного договора и вопреки правилам Конвенции о праве международных договоров в порядке, который подрвал бы действие обязательств из налогового соглашения. В качестве образца решения данного вопроса можно использовать уже имеющиеся в международном праве наработки, например как это предусмотрено в п. 2 ст. XXIII ГАТТ (Женева, 30 октября 1947 г., Марракеш, 15 апреля 1994 г.). Однако пока идея включения в налоговое соглашение специальных правил не имеет поддержки. Как подтверждение некоторых академических мнений в отношении злоупотребления налоговым соглашением частными лицами также предпочтительным является включение оговорки об ограничении выгод в налоговое соглашение. Это относительно новый процесс, но, по всей видимости, он получит дальнейшее развитие.

Примечания:

¹ The United Nations Ad Hoc Group of Experts on International Co-operation in Tax Matters. Prevention of Abuse of Tax Treaties. Fourth Meeting Geneva, 30 November – 11 December 1987. N.Y.: UN Secretariat, 1987. P. 3.



² Prats F.A.G. Abuse of tax treaties and treaty shopping // ST/SG/AC.8/2003/L.3. 24.06.03. P. 5.

³ Vogel K. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. 2nd ed. Kluwer, 1990. Intr., P. 121.

⁴ Prats F.A.G. Op. cit. P. 6.

⁵ International Tax Avoidance and Evasion. Issues in International Taxation. P.: OECD, 1987. § 7.

⁶ См.: International Tax Law / By A. Amatucci. Kluwer Law Intern., 2006. P. 179.

⁷ Borrego F.A.V. Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions. Kluwer Law Intern., 2006. P. 39.

⁸ См.: Rosenbloom H.D. Tax Treaty Abuse: Policies and Issues // Law & Policy in Int'l Business. 1983. No. 15. P. 766.

⁹ Prats F.A.G. Op. cit. P. 7.

¹⁰ Кант И. Критика практического разума. 2-е изд. Спб., 1908. С. 33.

¹¹ См.: Oesterhelt S., Winzap M. Swiss Supreme Court Decision on Treaty Abuse // European Taxation. 2006. P. 462.

¹² См.: «A Holdings ApS v. Federal Tax Administration» // (2005) 8 ITLR 536; «Ministère de l'Économie, des finances et de l'industrie v. Société Bank of Scotland» // (2006) 9 ITLR 683; «Yanko-Weiss Holdings (1996) Ltd. v. Holon Assessing Office» // (2007) 10 ITLR 524 и др.

¹³ См.: Oberson X., Hull H.R. Switzerland in International Tax Law. IBFD, 2006. P. 178.

¹⁴ См.: Oberson X., Hull H.R. Op. cit. P. 180.

¹⁵ См.: Lutz G. Abkommensmissbrauch. Zurich: Schulthess, 2005. P. 103.

¹⁶ См.: Borrego F.A.V. Op. cit. P. 66.

¹⁷ См.: Arnold B. Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model. IBFD, 2004. P. 250.

¹⁸ См.: Ward D.A. Access to Tax Treaty Benefits. Research Report Prepared for the Advisory Panel on Canada's System of International Taxation. Toronto, September 2008. P. 5.

¹⁹ См.: Chua Ch., Peters M. Indofood: a Futile Search for "Beneficial Owner" // Asia Pacific Forum News. December 2008. P. 8; Note by the Coordinator of the Subcommittee on Improper Use of Treaties: proposed amendments // E/C.18/2008/CRP.2/Add.1. P. 13. P. 5.

²⁰ В модельной конвенции США (в ред. 2006 г.) этому посвящена ст. 22.

²¹ См.: Lessambo F.I. Taxation of International Business Transactions. Bloomington, 2009. P. 216-217.

²² О них см.: The New US-Belgium Double Tax Treaty: A Belgian and EU Perspective / By A. Vijver. Larcier, 2009. P. 421-452.

²³ См.: Broe L.D. International Tax Planning and Prevention of Abuse: a Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies. IBFD, 2008. P. 354.

²⁴ См.: Borrego F.A.V. Op. cit. P. 40.

Библиография:

Arnold B. Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model. IBFD, 2004. p. 363.

Borrego F.A.V. Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions. Kluwer Law Intern., 2006. p. 298

Broe L.D. International Tax Planning and Prevention of Abuse: a Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies. IBFD, 2008. p. 1112

International Tax Law / By A. Amatucci. Kluwer Law Intern., 2006. p. 406

Lessambo F.I. Taxation of International Business Transactions. Bloomington, 2009. p. 360

Oberson X., Hull H.R. Switzerland in International Tax Law. IBFD, 2006. p. 400

Oesterhelt S., Winzap M. Swiss Supreme Court Decision on Treaty Abuse // European Taxation. 2006.

Prats F.A.G. Abuse of tax treaties and treaty shopping // ST/SG/AC.8/2003/L.3. 24.06.03.

Rosenbloom H.D. Tax Treaty Abuse: Policies and Issues // Law & Policy in Int'l Business. 1983. No. 15.

The New US-Belgium Double Tax Treaty: A Belgian and EU Perspective / By A. Vijver. Larcier, 2009. p. 631

Vogel K. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. 2nd ed. Kluwer, 1990. p. 1436

Ward D.A. Access to Tax Treaty Benefits. Research Report Prepared for the Advisory Panel on Canada's System of International Taxation. Toronto, September 2008. p. 48

