

Проблемы возврата швейцарского налога у источника в международных делах

Авторы делятся опытом защиты прав налогоплательщиков на применение нулевой или пониженной ставки налога на дивиденды в международных делах. Проанализирована практика налоговой службы Швейцарии, особое внимание уделено случаям отказа в возврате налога на дивиденды после продажи акций и реструктуризации компаний, принадлежащих налоговым резидентам РФ



Л. Тьонц,
ПАРТНЕР



Н. Роос,
СТАРШИЙ ЮРИСТ

Авторы – сотрудники
АДВОКАТСКОГО БЮРО
ALTENBURGER (ШВЕЙЦАРИЯ)
E-MAIL: journal@nalogoved.ru

Швейцарский налог у источника с доходов в виде дивидендов составляет 35% (Artikel 13 Absatz I Buchstabe a Verrechnungssteuergesetz). Согласно ряду международных соглашений об избежании двойного налогообложения (далее также – СИДН) при выполнении определенных условий швейцарский налог на дивиденды может быть сокращен до нуля.

Чтобы достичь полного возмещения или увеличения суммы возмещения этого налога, обычно продают или реструктурируют компании. Но такие методы часто квалифицируются Федеральной налоговой службой Швейцарии (далее – ФНС Швейцарии) как злоупотребление соглашениями об избежании двойного налогообложения и приводят к частичному или полному отказу в возмещении.

ФНС Швейцарии разработала свою позицию по отношению к концепции данного злоупотребления. Несмотря на широкое применение этой позиции, как показывает опыт, заблаговременное налоговое планирование позволяет налогоплательщикам уменьшить либо предотвратить отрицательные последствия.

Отказ в возврате налога на дивиденды в международной группе компаний

При выплате дивидендов в международной группе компаний злоупотребление СИДН и, как следствие, отказ в возврате налога на дивиденды имеют место, если (1) фактически увеличена сумма возврата и (2) нет фактического присутствия компании в стране регистрации¹.

Налоговая служба Швейцарии проверяет наличие нескольких видов юридического и экономического присутствия (см. текст на полях). Если дивиденды получает операционная компания или компания, которая котируется на бирже, то допускается наличие не всех видов присутствия. В остальных случаях, например когда речь идет о частных инвестициях, ФНС Швейцарии предъявляет жесткие требования².

Между тем есть возможности при возмещении налога на дивиденды в определенных случаях зачесть присутствие операционной компании, которая входит в международный холдинг, но не является фактическим получателем дивидендов.

Отказ в возврате налога на дивиденды при продаже или реструктуризации компаний

Отказывая в возмещении всего или части налога на дивиденды, ФНС Швейцарии опирается на выработанные ею концепции:

- старых резервов;
- международного транспонирования;
- ликвидации по замещительству.

Старые резервы. Эта концепция чаще всего применяется на практике. Она была обнародована ФНС Швейцарии более 15 лет назад, и с годами ее стали только шире применять³.

ВИДЫ ПРИСУТСТВИЯ КОМПАНИИ

ФНС Швейцарии проверяет наличие юридического и экономического присутствия:

- в части персонала: у компании должно быть достаточно персонала, чтобы она могла выполнять свои функции; при этом иногда достаточным признается наличие одного работника;
- в части функций: например, в случае выплаты дивидендов в пользу холдинговой компании надо подтвердить, что холдинг имеет другие существенные вложения в иных странах;
- в части баланса: собственный (то есть не заемный) капитал должен составлять как минимум 30%.

Суть подхода в том, что если в результате продажи акций швейцарской компании либо как следствие реструктуризации в группе остаточный налог на дивиденды снижен и на момент продажи (реструктуризации) компания владеет резервами, которые могут быть распределены, и денежными средствами, не являющимися необходимыми для ее работы (старыми резервами), то при следующем распределении дивидендов будет возмещена лишь та часть налога у источника, на возврат которой имел право прежний акционер. При этом швейцарские налоговые органы будут отказывать в возврате части налога до тех пор, пока вся сумма старых резервов не окажется распределена⁴.

ПРИМЕР

Физическое лицо – резидент РФ владеет 100% акций швейцарской компании. Компания владеет денежными средствами в размере 800 тыс. швейцарских франков (далее – франки) и резервами, которые могут быть распределены в размере 900 тыс. франков. При распределении дивидендов акционеру сумма швейцарского остаточного налога на дивиденды составит 15%. Акционер решает продать 100% акций компании юридическому лицу, зарегистрированному на Кипре (единственным акционером кипрской компании является резидент Кипра). При возможном распределении дивидендов в пользу кипрской компании сумма остаточного швейцарского налога будет равна нулю, то есть эта компания будет иметь право на полный возврат налога. В то же время физическое лицо (продавец) получит доход от продажи, полностью свободный от швейцарского налога на дивиденды.

Такую ситуацию ФНС Швейцарии квалифицирует с помощью концепции старых резервов. Сумма таких резервов составит 800 тыс. франков (упрощенно, меньшее из двух позиций: денежные средства или резервы, которые могут быть распределены). Последствия применения этой концепции будут очевидны не в момент

¹ Oesterhelt S., Oppliger O. Aktuelle Entwicklungen im Bereich Rückerstattung der Verrechnungssteuer // IFF Seminar zum Internationalen Steuerrecht. 19/20. November 2019. S. 13.

² Oesterhelt S., Oppliger O. Op. cit.

³ Eidgenössische Steuerverwaltung Praxisfestlegung vom 29. November 2004 // Locher und andere. Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland. B 10.2. № 36.

⁴ Решение Высшего административного суда Швейцарии от 23.03.2010 A-2744/2008.

продажи, а в будущем при фактической выплате дивидендов кипрской компании. В тот момент будет применен размер остаточного налога в том же объеме, который применялся бы к прежнему акционеру, то есть 15%, и до тех пор, пока старые резервы в размере 800 тыс. франков не распределятся полностью. Отметим, что старые резервы нельзя «исцелить» временем, даже если дивиденды будут распределены через десять лет после продажи: налоговый орган Швейцарии применит эту концепцию.

Аналогичная ситуация – при реструктуризации группы в случае снижения суммы остаточного налога на дивиденды. Юридические шаги по реструктуризации не имеют существенного значения, так как в целях налогообложения налоговый орган смотрит на изначальную и целевую структуру группы.

В недавнем резонансном решении Верховного суда применение практики старых резервов привело к более жестким налоговым последствиям, чем предусмотрено концепцией ФНС Швейцарии⁵. Суд полностью отказал в возмещении налога на дивиденды в случае реструктуризации группы компаний, которая привела к уменьшению суммы остаточного налога на дивиденды с 15% до нуля. Хотя судебное решение было принято в рамках применения Договора с ЕС (Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen / Art. 9 Automatischer Informationsaustausch CH-EU) и Верховный суд принял во внимание практику Европейского суда по этому вопросу, такое решение – неприятный сигнал для налогоплательщиков. В то же время ФНС Швейцарии подтвердила, что в рамках СИДН при применении концепции старых резервов отказ в возврате суммы налога на дивиденды будет равен сумме остаточного налога прежнего акционера⁶.

Как свидетельствует наша практика, концепция старых резервов применяется в случае любой продажи акций швейцарской компании или реструктуризации группы компаний, если имеет место повышение суммы возврата швейцарского налога на дивиденды. С годами

О РУЛИНГЕ

Рулинг – мнение налогового органа о налогообложении планируемой хозяйственной операции по запросу налогоплательщика. Он обязателен для налогового органа, который его выдал, при условии, что налогоплательщик честно изложил все факты, связанные с конкретным вопросом, и обстоятельства с момента выдачи рулинга не изменились (Eidgenössische Steuerverwaltung, Mitteilung-011-DVS-d vom 29. April 2019).

ФНС Швейцарии свела применение концепции старых резервов до автоматизма, и попытка доказать, что при конкретной продаже или реструктуризации преобладают исключительно экономические соображения, а не налоговая экономия, имеет мало шансов на успех. Вместе с тем на практике, чтобы снизить отрицательные последствия применения этой концепции, можно доказать хозяйственную необходимость денежных средств и закрепить сумму старых резервов в рулинге с ФНС Швейцарии (см. текст на полях).

Международное транспонирование. Эта концепция применяется в том случае, если акционер швейцарской компании – иностранное физическое или юридическое лицо, не имеющее права на полный возврат швейцарского налога на дивиденды, продает акции (или делает взнос акций) первой швейцарской компании в пользу второй швейцарской компании, которая также ему принадлежит⁷. Это позволяет добиться полного возврата налога (применение процедуры сообщения – уведомления ФНС Швейцарии о выплате дивидендов с помощью определенных формуляров, без удержания налога у источника).

Название «международное транспонирование» было навеяно национальной практикой страны и подразумевает превращение резервов, облагаемых налогом на дивиденды, в доход от продажи акций, к которому этот налог не применяется. Если ФНС Швейцарии квалифицирует сделку с помощью этой концепции, то при следующей выплате дивидендов налог будет возвращен лишь в том объеме, на возврат которого имел право прежний акционер.

ПРИМЕР

Резидент РФ, который напрямую владеет 100% акций швейцарской компании А, учреждает новую швейцарскую компанию Б и продает ей в кредит акции компании А. Акционерный капитал компании А на момент продажи составляет 200 тыс. франков. Цена продажи – 1 млн франков.

⁵ Решение Верховного суда от 20.04.2020 BGer 2C-354/2018 (п. 4.5 и далее).

⁶ Oesterhelt S., Oppliger O. Op. cit.

⁷ Решение Верховного суда от 30.04.1971 // ASA 40 [1971/72] 512.

В результате продажи резидент РФ становится кредитором компании Б. Сумма кредита может быть выплачена компанией Б резиденту РФ без удержания налога у источника. К дивидендам компании А в пользу компании Б будет применяться процедура сообщения без удержания налога у источника.

Такую сделку ФНС Швейцарии квалифицирует с помощью концепции международного транспонирования. В результате при выплате в будущем дивидендов компанией А в пользу компании Б налоговый орган откажет в возврате налога на дивиденды в сумме 120 тыс. франков:

(цена продажи 1 млн – акционерный капитал 200 тыс.) × остаточный налог на дивиденды, применимый к прежнему акционеру (15%).

Ликвидация по замещительству. Эта концепция применяется, когда цель сделки – продажа не акций компании (share deal), а ее активов (asset deal) и в результате созданной конструкции увеличивается сумма возвращаемого швейцарского налога на дивиденды: например, вместо 5% от суммы налога производится полный его возврат.

Налоговая служба должна в этом случае доказать намерения продавца в момент сделки продать именно активы компании.

О намерении осуществить такую продажу свидетельствуют следующие признаки:

- ликвидация компании после продажи, при этом нет какого-либо срока, после которого можно провести ликвидацию без налоговых рисков;
- отсутствие экономических причин для продажи акций;
- продаваемая компания – это компания, которая готова к ликвидации⁸.

Если есть один из таких признаков, в возврате налога на дивиденды будет отказано в размере «остаточной суммы» налога предыдущего акционера, базой для подсчета которого обычно выступает рыночная стоимость активов, перешедших к новому акционеру.

**ЗНАНИЕ ПРАКТИКИ
НАЛОГОВЫХ
ОРГАНОВ
ШВЕЙЦАРИИ
ПОЗВОЛИТ
РОССИЙСКИМ
НАЛОГО-
ПЛАТЕЛЬЩИКАМ
СВЕСТИ
К МИНИМУМУ
НАЛОГОВЫЕ РИСКИ**

Заметим, что при продаже компаний, чьи основные активы – недвижимость или интеллектуальная собственность, надо быть предельно осторожным.

Между тем в случае реструктуризации в международной группе компаний есть возможность доказать, что сделка была обоснована только экономическими причинами.

Заключение

Мы не приводим полный список случаев, которые ФНС Швейцарии признает злоупотреблением при применении международной конвенции. Речь только о проблемах по возврату налога на дивиденды, которые чаще всего встречаются на практике.

Общее у всех описанных ситуаций в том, что в результате продажи или реструктуризации увеличивается сумма возвращаемого налога на дивиденды. Доказать отсутствие злоупотребления СИДН в таких случаях может быть трудно.

Однако знание практики налоговых органов Швейцарии и описанных случаев злоупотребления позволит налогоплательщикам заранее принять меры, чтобы свести к минимуму риск квалификации налоговых последствий сделки как злоупотребления СИДН.

Юридические и физические лица – резиденты РФ, инвестировавшие в швейцарские компании, должны понимать, что продажа акций такой компании резидентам других стран или резидентам Швейцарии, как и реструктуризация группы компаний, которая приводит к нулевой ставке налога на дивиденды, не позволит легко решить проблему возврата налога на дивиденды. Вместе с тем в зависимости от риска применения той или иной концепции есть контраргументы, помогающие добиться успеха в споре с налоговыми органами. Но шансы на успех после того, как сделка была завершена, очень низкие. Важно еще на стадии планирования сделки провести

⁸ Oesterhelt S. Altreservenpraxis, internationale Transponierung und stellvertretende Liquidation // IFF Forum 2017. S. 112.

предварительный анализ ее налоговых последствий, тщательно ее подготовить и при необходимости получить рюлинг от швейцарских налоговых органов.

[Ключевые слова: «НАЛОГ У ИСТОЧНИКА» – «НАЛОГ НА ДИВИДЕНДЫ» – «ШВЕЙЦАРИЯ» – «СОГЛАШЕНИЕ» – «ИЗБЕЖАНИЕ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ»]

Комментарий

Помимо особенностей удержания и возврата налога у источника в Швейцарии, рассмотренных в статье, участники ВЭД должны учитывать позицию Минфина России о применении положений СИДН между РФ и Швейцарской Конфедерацией от 15.11.1995 (далее – СИДН со Швейцарией)¹.

Как известно, п. 1 и 2 ст. 10 СИДН со Швейцарией предусматривают, что если получатель является фактическим владельцем дивидендов, то взимаемый налог у источника не должен превышать:

- 5% от общей суммы дивидендов, если фактическим владельцем дивидендов является компания (отличная от товарищества), которой прямо принадлежит по меньшей мере 20% капитала компании, выплачивающей дивиденды, и иностранный капитал, инвестированный в нее, превышает 200 тыс. швейцарских франков или их эквивалент в любой другой валюте на момент начисления дивидендов;
- 15% от общей суммы дивидендов во всех остальных случаях.

Минфин России обращает внимание инвесторов, что в п. 15 Комментариев к ст. 10 Модельной конвенции ОЭСР определено, что вклад в капитал компании должен поступать в соответствии с требованиями законодательства о компаниях. При этом термин «капитал» следует толковать исходя из норм указанного законодательства; другие элементы, например резервы, не учитываются.



А.В. Кириллов,
ведущий юрист
«Пепеляев Групп»,
адвокат, канд. юрид. наук
E-MAIL: info@pgplaw.ru

¹ Эта позиция была сформулирована в письме Минфина России от 25.03.2021 № 03-08-05/21565 (далее – Письмо № 03-08-05/21565).

Ссылаясь на нормы подп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ, предусматривающие, что вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных товариществ и обществ признаются передачей имущества, имеющей инвестиционный характер, Минфин России делает вывод, что основанием для применения 5-процентной ставки налога в государстве источника дивидендов, предусмотренной подп. «а» п. 2 ст. 10 СИДН со Швейцарией, является осуществление вложения лишь в уставный капитал.

Предложенное министерством «ограниченное» толкование термина «инвестирование» значительно отличается от позиции российского ведомства, изложенной ранее. Например, в отношении применения СИДН между РФ и Республикой Кипр от 05.12.1998 (далее – СИДН с Кипром)² отмечено, что под прямым вложением в капитал компании понимается как приобретение акций при первичной или последующих эмиссиях, так и покупка акций через фондовую биржу или непосредственно у предыдущего их владельца.

Причины такого «избирательного» толкования Минфином России термина «инвестирование» для целей разных СИДН надо искать в согласовании (или отсутствии согласования) позиций компетентных органов договаривающихся государств по этому вопросу. Об этом свидетельствуют и тексты вышеприведенных писем.

Лицам, не согласным с позицией министерства, предложено использовать предусмотренную ст. 25 взаимосогласительную процедуру для единообразного применения и толкования норм подп. «а» п. 2 ст. 10 СИДН со Швейцарией.

Однако воспользоваться предложением Минфина России и инициировать такую процедуру между налоговыми органами РФ и Швейцарии в целях согласования официальных позиций и повышения правовой определенности для инвесторов, намеренных применить 5-процентную ставку налога у источника при выплате дивидендов, непросто. Потребуется активное содействие налоговых специалистов.

² Письмо Минфина России от 24.09.2020 № 03-08-05/83826 (далее – Письмо № 03-08-05/83826).