

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ

- BBl* – Bundesblatt (Федеральный вестник)
- BEPS* – Base Erosion and Profit Shifting Plan (План ОЭСР по борьбе с размыванием налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения)
- BGE* – Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts (Решение швейцарского Федерального Суда)
- BStBl* – Bundessteuerblatt (Федеральный налоговый вестник)
- DBG* – Bundesgesetz vom 14.12.1990 ueber die direkte Bundessteuer (Федеральный закон о прямом федеральном налоге от 14.12.1994)
- IFA* – International Fiscal Association (Международная налоговая ассоциация)
- IFF* – Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht (St. Gallen) (Институт финансовых наук и финансового права в Сент-Галлене)
- ITLR* – International Tax Law Reports (Международное издание, публикующее информацию о событиях в сфере международного налогообложения)
- MWSTG* – Bundesgesetz vom 12.06.2009 ueber die Mehrwertsteuer (Федеральный закон о налоге на добавленную стоимость от 12.06.2009)
- OECD, ОЭСР* – Organization for Economic Cooperation and Development (Организация экономического сотрудничества и развития)
- SRK* – Eidgenoessische Steuerrekurskommission (Федеральная комиссия по налоговым вопросам)
- StG* – Bundesgesetz vom 27.06.1973 ueber die Stempelabgaben (Федеральный закон о сборах от 27.06.1973)
- StHG* – Bundesgesetz vom 14.12.1990 ueber die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Федеральный закон о гармонизации прямых налогов кантонов и общин от 14.12.1990)
- StR* – Steuer Revue (журнал «Обзор налогообложения»)
- VStG* – Bundesgesetz vom 13.10.1965 ueber die Verrechnungssteuer (Федеральный закон о налоге у источника от 13.10.1965)
- ГК Швейцарии* – Гражданский Кодекс Швейцарии 1907 г.
- ЕС* – Европейский союз
- Модельная конвенция ОЭСР* – Модельная конвенция об избежании двойного налогообложения по налогам на доходы и капитал
- Комментарий к Модельной конвенции ОЭСР* – Комментарий к Модельной налоговой конвенции об избежании двойного налогообложения по налогам на доходы и капитал.
- Суд ЕС* – Суд Европейского союза

ВВЕДЕНИЕ

Швейцарская Конфедерация является всемирно признанным центром международной торговли и финансов. Эта репутация основывается преимущественно на ее правовой, политической и финансовой стабильности. На территории Швейцарии помимо крупнейших международных банков и иных финансовых институтов также зарегистрировано значительное количество торговых компаний, подпадающих под критерии так называемых домицилированных компаний (*domiciliary companies*)¹, которые осуществляют работу преимущественно подготовительного и вспомогательного характера, реализуя основную коммерческую деятельность на территории третьих стран. Несмотря на тот факт, что на федеральном уровне подобным домицилированным компаниям не предоставляются какие-либо налоговые льготы, такие юридические лица вправе воспользоваться налоговыми льготами на кантональном и муниципальном уровне (так называемый режим смешанной компании (*mixed company regime*)) на основании специального разрешения швейцарских налоговых органов.

Эти правила были разработаны швейцарскими властями в целях привлечения иностранных инвесторов, осуществляющих свою основную, в частности торговую, деятельность за пределами Швейцарии. Домицилированные компании освобождались от кантонального налога на доходы в форме дивидендов и прироста капитала от вложений в финансовые активы. Кроме того, доходы от торговой деятельности за рубежом облагались по пониженным ставкам на кантональном уровне².

¹ Кроме того, на территории Швейцарии среди иностранных инвесторов были популярны специальные налоговые режимы, применяемые к так называемым холдинговым и принципальным компаниям, используемые в практике чаще всего транснациональными компаниями, осуществляющими свою основную деятельность за пределами Швейцарии. Под давлением ЕС и ОЭСР, которые рассматривали упомянутые налоговые режимы в качестве «вредоносных налоговых практик», швейцарскими властями был разработан план действий, известный как *Corporate Tax Reform III*, призванный исключить возможность применения указанных режимов. Однако в ходе всенародного референдума, состоявшегося 12.02.2017, граждане Швейцарии отказались одобрить *Corporate Tax Reform III*, что означает сохранение в силе специальных налоговых режимов до даты проведения нового референдума в отношении скорректированного плана действий, подготовленного швейцарскими властями.

² Налоговые ставки, применимые к смешанным компаниям, в настоящее время на кантональном уровне варьируются от 8,5% до 12%.

Швейцария также выработала свой подход к вопросам международного налогообложения. С одной стороны, была создана система льготных налоговых режимов для стимулирования притока иностранных инвестиций в Швейцарию, с другой стороны, Швейцария всегда являлась одним из лидеров среди стран – экспортеров капитала на основе широкой сети международных налоговых договоров. По мнению швейцарских исследователей, международное налоговое право как система налогообложения есть совокупность норм международных договоров в области налогообложения, которая является составной частью международного публичного права¹.

Следует отметить, что, в отличие от, например, правовой системы России или Германии, применяющих специальную трансформационную систему, обеспечивающую инкорпорацию международного договора в национальную правовую систему страны, как правило, лишь с момента принятия специального ратификационного законодательного акта, швейцарская правовая система следует теории монизма, которая предусматривает автоматическую трансформацию международного договора в швейцарский национальный закон таким образом, что международные договоры в Швейцарии априори рассматриваются в качестве составной части национального права Швейцарии. Таким образом, содержание термина «международная налоговая практика Швейцарской Конфедерации», вынесенного в название данной книги, включает в себя общественные отношения, возникающие между швейцарским государством (в лице исполнительной власти (налоговых органов) и судебной системы) и налогоплательщиками в процессе использования резидентами и нерезидентами Швейцарии международных налоговых договоров, заключенных Швейцарской Конфедерацией, являющихся составной частью швейцарского национального налогового права.

До принятия нормативных актов, направленных против злоупотребления правом при применении международных налоговых договоров частными лицами, Швейцария была привлекательна для создания кондитерских компаний. Они использовались для получения дохода, облагавшегося по льготным ставкам в государствах – партнерах Швейцарии по международным налоговым договорам, в целях его последующей передачи в низконалоговые или безналоговые юрисдикции лицам, которые не имели фактического права на доход по международным

¹ См.: *Oberson X., Hull H.R.* Switzerland in International Tax Law, 4.A. Amsterdam, 2011. P. 99.

налоговым договорам, заключенным Швейцарией. Подобная тактика действий была очень удобным инструментом налогового планирования для недобросовестных инвесторов вследствие комбинации широкой сети международных налоговых договоров, заключенных Швейцарией, привлекательных налоговых льгот на кантональном и федеральном уровне и отсутствия налога у источника в отношении отдельных видов пассивных доходов.

Швейцарские нормы права, направленные против злоупотребления правом в трансграничных коммерческих операциях, традиционно были направлены на то, чтобы лица, не имеющие права на льготное налогообложение, не могли извлекать экономических преимуществ из своего недобросовестного поведения. Основной идеей швейцарских правил стало противодействие использованию кондуитных компаний в интересах лиц, которые не имели фактического права на доход по международным налоговым договорам, заключенным Швейцарией.

В существующих условиях международный капитал способен достаточно оперативно перемещаться из одного государства в другое государство в поисках максимального дохода на единицу вложенных средств при условии отсутствия значительных национальных ограничений в виде валютного регулирования и валютного контроля, правил тонкой капитализации, законодательства о контролируемых иностранных компаниях.

Финансовые инвесторы из государств-доноров заинтересованы в минимизации налога у источника при выплате дивидендов, процентов и роялти с территории стран-реципиентов с применением международных налоговых договоров, что наносит серьезный ущерб фискальным интересам стран-реципиентов и размывает их национальные налоговые базы. Яркими примерами злоупотребления правом на международном уровне являются такие модели поведения налогоплательщиков, как *treaty shopping*, использование кондуитных компаний и лиц, не имеющих фактического права на доход, гибридных займов, а также разновидностей указанных юридических и налоговых конструкций, конечной целью которых является именно получение необоснованной налоговой выгоды.

Актуальность проблемы противодействия злоупотреблению правом при применении международных налоговых договоров продиктована, в частности, тем, что российские налогоплательщики в постсоветский период начали активно использовать форму юридических лиц, зарегистрированных на территории оффшорных юрисдикций и государств,

имеющих льготные режимы налогообложения, среди которых особое место занимала Швейцарская Конфедерация. В большинстве случаев это делалось с целью получения необоснованного доступа к льготам, предусмотренным международными налоговыми договорами, подписанными Российской Федерацией, и вывода значительных денежных средств из российской экономики.

Следует отметить широкое распространение метода, связанного с предварительным аккумулярованием капитала, заработанного на территории Российской Федерации, с помощью швейцарских финансовых институтов с последующим реинвестированием российскими предпринимателями этих средств в российские проекты в статусе иностранного инвестора, что позволяло злоупотреблять положениями международных налоговых договоров и минимизировать налогообложение у источника выплаты на территории Российской Федерации.

Злоупотребление правом в этой сфере достигло таких масштабов, что стало создавать угрозу интересам национальной экономической безопасности Российской Федерации и потребовало соответствующего правового регулирования. Немаловажную роль в этом процессе играла Швейцарская Конфедерация, которая обладает интересными для предпринимателей льготными налоговыми режимами и традиционно входит в список стран — лидеров по объему иностранных инвестиций в Российскую Федерацию наряду с Кипром, Люксембургом и Нидерландами. При этом швейцарские власти, заботясь о международной репутации Швейцарии, создавали соответствующую нормативную базу, которая должна воспрепятствовать размыванию национальной налоговой базы стран — партнеров Швейцарии по международным договорам в области налогообложения.

Таким образом, в Швейцарии была выработана эффективная система правил против злоупотреблений, которая была нацелена прежде всего на сохранение национальной налоговой базы государств — партнеров по международным налоговым договорам. В связи с вышеизложенным российскому правоприменителю и законодателю при поиске соответствующих правовых решений в области противодействия злоупотреблению правом при применении международных налоговых договоров представляется обоснованным обратиться к анализу норм налогового права Швейцарской Конфедерации, регулирующих противодействие злоупотреблению правом в налоговой сфере. О продолжающемся поиске соответствующих правовых решений свидетельствует не только принятие российским законодателем в рамках кампании

по деофшоризации российской экономики поправок в ст. 7 Налогового кодекса РФ, вступивших в силу с 01.01.2015 (с учетом поправок, дополнительно внесенных в 2016 г.), которыми для целей применения Налогового кодекса РФ было введено понятие лица, имеющего фактическое право на доход, но и наличие в Налоговом кодексе РФ специальных положений п. 1.1 ст. 312, также содержащего ссылку на концепцию фактического права на доход и возможность применения так называемого сквозного подхода только по доходам в виде дивидендов¹. Необходимо отметить и появление в июле 2017 г. в Налоговом кодексе РФ ст. 54.1, которая закрепила на законодательном уровне критерии злоупотреблений налогоплательщиками своими правами (включая неправомерное применение норм международных налоговых договоров), установила запрет на использование «схем» ухода от налогообложения и во многом соответствовала рекомендациям плана *BEPS*, разработанного ОЭСР.

Нельзя не отметить и рост судебной практики последних лет в части применения концепции фактического права на доход, наиболее актуальный обзор которой по состоянию на 2017 г. был представлен в письме ФНС России от 17.05.2017 № СА-4-7/9270@ «О практике рассмотрения споров по вопросу неправомерного применения налоговыми агентами льготных условий налогообложения при взимании налога на прибыль с доходов иностранных организаций» и письме ФНС России от 28.04.2018 № СА-4-9/8285@ «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)».

Опыт Швейцарской Конфедерации по борьбе с злоупотреблениями положениями международных налоговых договоров и размыванием национальной налоговой базы иностранных государств может быть использован как российским законодателем при принятии соответствующих правовых актов, так и российскими налоговыми органами и российскими предпринимателями при планировании своей международной деятельности и добросовестном применении международных налоговых договоров, заключенных Российской Федерацией.

¹ См. Письмо Минфина России от 10.06.2016 № 03-08-05/34005.

НАЦИОНАЛЬНЫЙ МЕХАНИЗМ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЮ ПРАВОМ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ В ШВЕЙЦАРСКОЙ КОНФЕДЕРАЦИИ

§ 1. Сущность, форма и виды злоупотребления правом в налоговой сфере в Швейцарской Конфедерации

Исследование сущности злоупотребления правом с позиции швейцарского налогового права представляет интерес ввиду того, что до настоящего времени понятие «злоупотребление правом» является предметом острой дискуссии среди представителей юридической науки в Российской Федерации. Правоприменительная практика в России также демонстрирует неоднозначный подход к пониманию данной категории, несмотря на то что Гражданский кодекс РФ содержит понятие «злоупотребление правом». При этом перечень форм злоупотребления правом является открытым. Отметим, что еще более спорным является вопрос применимости названного понятия в налоговых правоотношениях, поскольку Налоговый кодекс РФ не содержит определения злоупотребления правом для налоговых целей, а эпизодическое применение российскими судами для разрешения налоговых споров трактовки злоупотребления правом основано главным образом на рецепции или прямой отсылке к положениям гражданского законодательства¹, поскольку в русском языке феномен злоупотребления раскрывается в пояснениях различным образом и не всегда отождествляется с противоправностью действий².

Под злоупотреблением правом в российской доктрине, как правило, понимается совершение не прямого нарушения нормы права, но применение этой нормы вопреки ее назначению и смыслу, в том числе совершение внешне правомерных действий, допускаемых в рамках соответствующего общедозволительного режима регулирования, но противоречащих правовым принципам, на которых основано данное регулирование³. Следует заметить, что, например, профессор

¹ См.: Винницкий Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М., 2017. С. 177.

² Там же. С. 178.

³ Там же.

Д.В. Винницкий не исключает возможность применения гражданско-правовой доктрины злоупотребления правом к налоговым правоотношениям и предлагает различать злоупотребление субъективными правами, предусмотренными собственно налогово-правовыми нормами, и *злоупотребление в сфере налогообложения субъективными правами, предусмотренными гражданско-правовыми нормами и реализуемыми таким образом, чтобы желаемый эффект злоупотребления проявился в определенных налоговых последствиях*¹.

Д.В. Винницкий также разделяет точку зрения, что в ст. 10 ГК РФ обход закона² с противоправной целью рассматривается как *одна из форм злоупотребления правом*³. Понятие «обход закона» используется в различных отраслях частного и публичного права, а также в международном праве. Так, положение § 7 Комментария ОЭСР к ст. 1 Модельной конвенции ОЭСР начиная с 2003 г. позволяет не предоставлять выгоды по налоговому договору при обнаружении признаков злоупотребления (*abusive arrangement*), основываясь на идее, что к числу целей налоговых конвенций относится в том числе предотвращение обхода налога и уклонения от налогообложения⁴. А.Я. Курбатов⁵, например, придерживается следующей позиции: «Вопрос о злоупотреблении правом может возникнуть при нарушении как частных, так и публичных интересов во всех сферах правового регулирования. Это свидетельствует о том, что принцип недопустимости злоупотребления правом распространяется на всю систему права и тем самым является общеправовым». Однако существует и прямо противоположное мнение: в частности, С.Д. Радченко полагает, что «применение частноправового по своему характеру института злоупотребления правом к налоговым отношениям противоречит природе указанных отношений как публично-правовых»⁶.

Вместе с тем А.А. Малиновский приходит к следующим выводам: «Начнем с того, что объективное право в силу своего несовершенства

¹ Винницкий Д.В. Указ. соч. С. 178.

² Уже в Дигестах Юстиниана присутствует следующая мысль: «Поступает против закона тот, кто совершает запрещенное законом; поступает в обход закона тот, кто, сохраняя слова закона, обходит его смысл» (цит. по: Дигесты Юстиниана: избранные фрагменты в переводе И.С. Перетерского. М., 1984. С. 33).

³ См.: Винницкий Д.В. Указ. соч. С. 180.

⁴ Там же. С. 190.

⁵ Курбатов А.Я. Злоупотребление правом: теория и правоприменительная практика. М., 2009.

⁶ Радченко С.Д. Злоупотребление правом в налоговых отношениях // Юрист. 2005. № 3.

(пробелы, противоречия, несоответствие законодательства уровню развития общественных отношений) может создавать предпосылки для злоупотребления управомоченным лицом своим правом, в данном случае создаются ситуации, когда управомоченный субъект на вполне законных основаниях имеет возможность злоупотребить своим правом¹... безусловно, законодатель вправе расширить случаи применения добросовестности как предела осуществления права, это вполне допустимо, например, в ...налоговом праве, когда правовое предписание «призывает» к добросовестности... налогоплательщиков..., подкрепляя их юридические обязанности чувством морального долга, предписание о том, что налогоплательщик должен добросовестно осуществлять свое право на рассрочку или отсрочку налогового платежа (имеется в виду не использовать пробелы и противоречия в нормативно-правовом регулировании, наличие которых приводит к «законному» уклонению от уплаты налогов) было бы вполне оправданным².

Здесь возникает вопрос о том, чтобы интерес обладателя субъективного права не сталкивался с общим интересом о нравственных критериях, социальных пределах поведения, соблюдении при этом моральных норм и принципов³. Ввиду того, что в настоящее время злоупотребление правом в целях минимизации налогообложения приобрело чрезвычайно распространенный характер, а злоупотребления достигли таких масштабов, что нередко степень профессионализма и «ценности» того или иного налогового консультанта оценивается представителями предпринимательского сообщества как раз по способности использовать пробелы и противоречия в нормативно-правовом регулировании для разработки гражданско-правовой структуры сделки, приводящей к «законному» уклонению от уплаты налогов, предлагается ввести в законодательство о налогах и сборах прямой запрет *на злоупотребление гражданскими правами в сфере налогообложения*. Поскольку, образно выражаясь, некоторые управомоченные субъекты, наделенные «злой волей», рассматривают усмотрение в праве как юридически признанную свободу безнаказанно творить зло⁴.

Данное поведение становится возможным из-за того, что законодатель не смог правильно закрепить баланс различных интересов в действующем законодательстве, чем и воспользовался управо-

¹ Малиновский А.А. Злоупотребление субъективным правом. М., 2007. С. 93–94.

² Там же. С. 166–167.

³ См.: Матузов Н.И. Личность. Права. Демократия: теоретические проблемы субъективного права. Саратов, 1972. С. 250.

⁴ См.: Малиновский А.А. Злоупотребление субъективным правом. С. 185.

моченный субъект¹. Применение категории злоупотребления правом в налоговых правоотношениях может быть оправдано тем, что «публично-правовые отношения между государством и налогоплательщиками по поводу уплаты налогов возникают не сами по себе, а в основном вследствие участия налогоплательщика в гражданско-правовых сделках»². Ведь, по мнению И.А. Ильина, «свобода каждого человека простирается лишь до той границы, от которой начинается свобода других людей; стремясь установить эти границы, право содействует тому, чтобы в *совместной жизни людей воцарился порядок, основанный на свободе*»³. В связи с этим можно утверждать, что одной из причин исследуемого феномена выступает существующее противоречие между действующим законодательством и социальной справедливостью⁴.

Швейцарская Конфедерация выработала такой подход к злоупотреблению правом в ст. 2 ГК Швейцарии⁵, в соответствии с которым недопустимым является всякое осуществление своих прав, противное началам доброй совести. («Всякий при осуществлении своих прав и исполнении своих обязанностей должен поступать по доброй совести. Очевидное злоупотребление правом недопустимо».) Наряду с позитивным обязыванием в налоговом праве может применяться и метод негативного обязывания, который предполагает понуждение налогоплательщика к определенному поведению с помощью общих запретов. Одним из таких запретов является концепция запрета злоупотребления правом, установленная в швейцарском законодательстве и правоприменительной практике. Согласно швейцарскому подходу злоупотреблением правом признается осуществление субъективного права в противоречии с доброй совестью, добрыми нравами, хотя это, возможно, и прозвучит «слишком банально» или «ненаучно» для искушенного читателя, привыкшего мыслить сугубо рациональными категориями.

Швейцарский подход предполагает, что злоупотребление правом — это такая форма реализации права, при которой субъект не соотносит свое поведение с принципом справедливости. Толкование норм

¹ Малиновский А.А. Злоупотребление субъективным правом. С. 223.

² Пантюшов О.В. О злоупотреблении правом в налоговой сфере // Налоговая политика и практика. 2010. № 5.

³ Ильин И.А. Общее учение о праве и государстве: Собр. соч. в 10 т. М., 1994. Т. 4. С. 83.

⁴ См.: Малиновский А.А. Злоупотребление субъективным правом. С. 223.

⁵ Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10.12.1907 (Stand am 01.01.2017).

внутреннего налогового права Швейцарии это прежде всего поиск ответа на вопрос, какое содержание заключено в национальной норме налогового законодательства. Принципиальный вопрос заключается в том, формальное или экономическое толкование должно быть применено к конкретной норме закона. Законодатель может наполнить содержание нормы как чисто юридическим, так и экономическим содержанием. С точки зрения швейцарского подхода нормы закона, связанные с юридическими обстоятельствами, следует толковать, используя формальный подход таким образом, что выбранная сторонами необычная гражданско-правовая конструкция сделки приравнивается к обычной в данных обстоятельствах конструкции для целей налогообложения. Норма налогового закона также может быть связана с определенными экономическими обстоятельствами. Такую норму следует толковать исходя из природы экономических отношений сторон.

Начиная с решения Верховного суда Швейцарии от 19.12.1984¹ в отношении п. «с» абз. 1 ст. 21 Закона Швейцарии «О прямом федеральном налоге»², Федеральный суд Швейцарии в своей практике неоднократно подчеркивал, что в случае применения налоговой нормы, которая связана с экономическими обстоятельствами, допустимость экономического толкования не зависит от того, имеются ли в деле предпосылки, свидетельствующие об уклонении от уплаты налога. Вследствие чего, например, норма п. «с» абз. 1 ст. 21 Закона Швейцарии «О прямом федеральном налоге», в соответствии с которой выплата, распределение прибыли, распределение имущества по итогам ликвидации юридического лица, а также иные денежные права, связанные с любого рода участием в капитале, являются доходом от движимого имущества, связана непосредственно с экономическим содержанием. Таким образом, в целях применения данной статьи подтверждение намерения уклониться от налогообложения не является обязательным, поскольку подлежит применению *принцип экономического толкования (приоритета существа над формой)*.

В швейцарской доктрине также существует позиция, что толкование налоговой нормы может косвенно зависеть от экономических обстоятельств. В соответствии с этим взглядом используется косвенная привязка к юридическим категориям и *prima facie*³ привязка к юриди-

¹ См.: Собрание решений Федерального суда Швейцарии, 19.12.1984. X. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Zeitschrift S1 (1985/86). С. 211.

² Bundesgesetz vom 14.12.1990 ueber die direkte Bundessteuer.

³ Требующая дополнительного анализа (лат.).