

Датские компании в международном налоговом планировании

В международном налоговом и корпоративном планировании в качестве «кирпичиков» для создания международных предприятий используются компании, зарегистрированные в различных юрисдикциях. Помимо безналоговых (офшорных) компаний находят применение и юридические лица, созданные в «налогооблагаемых» странах. Обычно они используются, когда требуется применение международного налогового соглашения, или желательно добиться благоприятного «имиджа» соответствующей структуры. В частности, организации из европейских юрисдикций нередко применяются в качестве холдинговых компаний, в том числе для владения российскими активами. Кроме того, европейские юридические лица в определенных ситуациях могут использоваться в качестве торговых компаний. В обоих случаях эффективность использования таких компаний обусловлена наличием благоприятного налогового режима в соответствующей стране.

В частности, в качестве элемента подобной структуры могут использоваться датские юридические лица. Наличие в местном законодательстве освобождения от налога доходов от участия в других компаниях дает возможность использовать датские компании в качестве холдинговых. Кроме того, датские товарищества, благодаря «прозрачности» их налогообложения, могут использоваться в качестве торговых организаций.

Формы юридических лиц

Как и в большинстве континентально-европейских юрисдикций (включая и Россию), основными формами юридических лиц в Дании являются общества и товарищества.

Наиболее распространенные корпоративные формы – общество с ограниченной ответственностью (Anpartsselskab – ApS) и акционерное общество (Aktieselskab - A/S). Регистрационные процедуры для обоих видов компаний во многом сходны; важнейшие отличия состоят в следующем.

Минимальный уставный капитал, который полностью выплачивается при инкорпорации, для акционерного общества составляет 500.000 крон (ок. 67.000 евро), а для общества с ограниченной ответственностью – 125.000 крон (ок. 17.000 евро). Для АО минимальное число директоров – три, а для ООО достаточно одного (подробнее см. ниже).

Компания приобретает свойства юридического лица с момента государственной регистрации. Типичная регистрационная процедура для обоих видов компаний состоит в следующем. Прежде всего учредители подписывают учредительный договор и устав (нотариальный акт не требуется); выплачивается или вносится имуществом уставный капитал; проводится общее собрание акционеров (участников), назначаются директора и аудиторы. После этого учредительные документы и подтверждение оплаты капитала подаются в регистрирующий орган, где компания получает регистрационный номер (CVR). Затем производится регистрация в налоговых органах.

В датских АО обязательна двухуровневая система управления: создается совет директоров из трех или более членов, которые назначают исполнительного директора (или правление). Исполнительный директор не может одновременно быть председателем совета директоров. В ООО двухуровневая система не обязательна. Корпоративное законодательство не требует обязательного наличия местных акционеров или директоров (с 2004 года), но для налоговых целей, а также для эффективного администрирования компании обычно назначается хотя бы один местный ди-

ректор. (Что касается налоговых соображений, без местного руководства компания может лишиться права использования международных налоговых соглашений.)

От компаний требуются ежегодная финансовая отчетность и аудит (хотя для определенных малых компаний предусмотрено освобождение от аудита). Кроме того, ежегодно в регистрирующий орган подается нефинансовый отчет. Финансовая отчетность подается также в налоговые органы.

Кроме того, в Дании существуют товарищества, из которых мы рассмотрим командитное товарищество (Kommanditselskab - K/S).

Как и большинство других стран ЕС, Дания имеет законодательство о товариществах в целом подобное российскому. В полном товариществе ответственность всех участников не ограничена, в командитном товариществе ответственность полного товарища не ограничена, ответственность командитистов ограничена. Ввиду этого для использования в международных корпоративных структурах обычно используется именно командитное товарищество. В качестве полного товарища может выступать специально созданное для этого юридическое лицо (датская или иностранная компания) с ограниченной ответственностью.

Несмотря на потенциально безналоговый (как мы увидим далее) статус, товарищество несет обычные обязательства в отношении финансовой отчетности и аудита. Местные менеджеры в товариществе не обязательны.

В отличие от некоторых других юрисдикций (например, Великобритания), для такого «квазиофшорного» товарищества можно без особых проблем открыть счет в датском банке, что неплохо как с точки зрения логистики, так и с точки зрения «имиджа» организации.

Налогообложение

Ставка корпоративного налога на доход в Дании составляет 25% (с 2007 года).

Однако, что существенно в случае холдинговых компаний, в Дании при выполнении определенных условий предусмотрено освобождение дивидендного дохода и «прироста капитала» (прибыли от реализации акций) от налога. А именно, для этого доля датской компании в дочерней компании должна быть не менее 10%, а дочерняя компания должна находиться в Европейской экономической зоне (страны ЕС плюс Исландия, Норвегия, Лихтенштейн), либо в стране, с которой у Дании имеется соглашение об избежании двойного налогообложения. Ранее для применения освобождения дополнительно требовалось держать акции дочерней компании непрерывно в течение определенного времени, но с 2010 года это условие отменено. Освобождение также относится к «групповым акциям», то есть к акциям (долям) компаний которые, согласно датскому законодательству, вместе с холдинговой компанией могут подлежать налогообложению как единая группа.

Как и во многих других странах мира, в Дании при распределении дивидендов за рубеж взимается налог у источника. Налог у источника на дивиденды составляет 28% (с 2012 года - 27%); при определенных условиях он уменьшается до 15% и может быть далее уменьшен при наличии международного налогового соглашения. Кроме того, в рамках ЕС действует так называемая Директива о дочерних компаниях (Council Directive 90/435/EEC, as amended by Directive 2003/123/EC), согласно которой налог у источника не взимается при выплате дивидендов из одной страны ЕС в другую, если доля участия получающей дивиденды компании в капитале распределяющей дивиденды компании составляет не менее 10% (этот порог применяется с 2009 года).

Что касается товариществ, то, в отличие от российского законодательства, в Дании, как и в большинстве европейских стран, товарищество не подлежит налогообложению корпоративным налогом, а является «налогово-прозрачным» инструментом. Это значит, что налогом облагаются лишь доходы участников, если эти доходы образуют налоговую базу по датскому закону. Соответственно, если доход получен нерезидентом Дании, а источник дохода – вне Дании, доход не подлежит налогообложению в Дании (несмотря на то, что он «транзитом» прошел через датское товарищество). Если полный товарищ – датская компания, то ее доля дохода облагается налогом в Дании. Коммандитистами могут быть индивидуальные бенефициары или контролируемые ими корпоративные структуры, в том числе офшорные.

Однако в 2008 году было добавлено еще одно правило, существенное именно для офшорных участников. Если зарубежные компании владеют более 50% капитала или прав голоса в коммандитном товариществе, и они зарегистрированы в юрисдикциях, не имеющих с Данией соглашения об обмене налоговой информацией, товарищество теряет «прозрачность» и рассматривается для целей налогообложения в Дании как «обычная» компания, то есть уплачивает корпоративный налог на доход. В настоящее время Дания заключила такие соглашения с 28 офшорными зонами, включая наиболее популярные из них (Лихтенштейн, Британские Виргинские острова, Белиз и т.д.).

Налоговое соглашение с РФ

Между Россией и Данией заключено налоговое соглашение (Конвенция между Правительством РФ и Правительством Королевства Дания от 08.02.1996 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество»). Помимо прочего, оно предполагает снижение ставки налога у источника при выплате дивидендов из одной страны в другую до 10%. (При отсутствии соглашения российская ставка равна 15%, а датская, как упоминалось выше, 28%).

Датский холдинг

Ввиду наличия освобождения от налога для доходов от участия в капитале (т.е. для дивидендов и прироста капитала) датские компании довольно широко используются в качестве международных холдинговых компаний, то есть компаний, основная деятельность которых – владеть акциями (долями) других компаний, в том числе зарубежных.

В частности, датские компании (включая как акционерные общества, так и общества с ограниченной ответственностью) используются и для владения акциями (долями) российских организаций.

Благодаря наличию налогового соглашения налог у источника при выплате дивидендов из России выплачивается по пониженной ставке (10%). Налог у источника на прибыль от реализации акций (долей) в России не взимается, если только в активах российских организаций не преобладает российская недвижимость. Благодаря упомянутому освобождению, в Дании эти доходы не облагаются налогом.

Если полученные таким образом доходы предполагается не реинвестировать, а далее распределять в виде дивидендов, обычно принимаются меры по оптимизации датского налога у источника. Если акционерами датской компании являются офшорные компании, то налог у источника составит 28%, что вряд ли можно считать приемлемым уровнем. Ввиду этого в качестве акционеров

датской компании могут использоваться кипрские компании, при перечислении которым дивидендов налог у источника не взимается благодаря обсуждавшейся выше директиве ЕС. Иногда также используются компании из других юрисдикций, имеющих налоговое соглашение с Данией, например малайзийские компании, зарегистрированные в офшорной зоне на острове Лабуан.

При этом необходимо иметь в виду, что датские налоговые органы могут отказать компании в применении благоприятных положений директив ЕС или налоговых соглашений, если сочтут данную налоговую схему недобросовестной (например ввиду того, что кипрская компания играет чисто транзитную роль в схеме). Подобные прецеденты были, ввиду чего рекомендуется прорабатывать детали с местными налоговыми специалистами.

Датская торговая организация

В качестве организаций, предназначенных для ведения международных торговых операций, могут использоваться датские коммандитные товарищества. Ввиду их «прозрачности» для целей налогообложения, если торговля ведется только за рубежом, а участники товарищества – нерезиденты Дании, то никакого налога в Дании не возникает. Напомним, что для офшорных участников требуется наличие соглашения об обмене налоговой информацией между Данией и страной регистрации участника.

Таким образом, при указанных условиях датское товарищество имеет эффективно безналоговый статус, ввиду чего может использоваться в международной торговле для аккумуляции прибыли без налоговых потерь.

Следует иметь в виду, что не являясь фактически налогоплательщиком в Дании, товарищество не попадает и под действие налоговых соглашений Дании, а равно и налоговых директив ЕС. Однако для эффективного ведения торговой деятельности этого и не требуется.

Выводы

Датские компании (общества) нередко используются в международном налоговом планировании в качестве холдинговых организаций. Это связано с благоприятным налогообложением дохода от участия в капитале в самой Дании и с наличием у Дании широкой сети международных соглашений об избежании двойного налогообложения. Датские товарищества (обычно коммандитные товарищества) могут использоваться в качестве международных торговых организаций. Это связано с «прозрачным» характером их налогообложения, обеспечивающим при определенных условиях их эффективно безналоговый статус.

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