

Налогообложение зарубежных дивидендов в Великобритании (с 2009 года)

Введение

Британские компании довольно часто используются в структурах международных холдингов в качестве инструментов владения другими компаниями. Это, в частности, обусловлено отсутствием налога у источника на дивиденды, выплачиваемые из Великобритании за рубеж. В этой связи следует также упомянуть освобождение дохода от реализации акций дочерних компаний от налога на прирост капитала (освобождение применяется к участию не менее 10% в капитале дочерней компании, длящемуся не менее 12 месяцев).

Что касается налогообложения дивидендов, получаемых британской компанией из-за рубежа, до недавнего времени они в полном объеме подлежали налогообложению в составе корпоративного дохода, но система налоговых вычетов в определенных случаях снижала эффективную ставку налога в Великобритании до нуля или почти до нуля. Однако правила предоставления таких вычетов весьма громоздки и тяжелы в администрировании.

Возможно, ввиду этого британские законодатели решили заменить эту систему полным освобождением полученных из-за рубежа дивидендов от налога, подобно тому как до этого были освобождены от налога дивиденды, получаемые британскими компаниями от других британских компаний. Теперь налогообложение «местных» и «зарубежных» дивидендов полностью унифицировано.

Правда, резонно предполагая, что столь щедрый подарок может быть использован для построения разного рода схем ухода от налогообложения, законодатель обставил предоставление льготы многочисленными условиями и оговорками. И все же большинство видов дивидендов, полученных из-за рубежа, теперь освобождены от корпоративного налога на доход в Великобритании. Изменения вступили в силу с 1 июля 2009 года.

Новое законодательство

Новые положения закона о налогообложении дивидендов были изложены в Законе о финансах от 2009 года (Finance Act 2009, Art. 34, Sch. 14), который внес соответствующие изменения в Закон о корпоративном налоге от 2009 года (Corporation Tax Act 2009 - CTA). Далее в тексте приводятся ссылки на статьи закона (CTA), введенные этими изменениями.

Согласно новому законодательству, освобождены от налога явно описанные в нем виды дивидендов (и других форм распределения прибыли). Не попавшие под освобождение дивиденды облагаются налогом по общим ставкам (в настоящее время максимальная ставка – 28%). Возможное распределение *капитала* под данное освобождение не подпадает (к такому распределению может применяться налог на прирост капитала). Новое законодательство предусматривает различные режимы освобождения полученных дивидендов от налога для «малых» (small) компаний и компаний, таковыми не являющихся (CTA Art. 931A).

Отметим, что при желании налогоплательщик может добровольно отказаться от освобождения в отношении тех или иных дивидендов. Это может быть целесообразно по определенным соображениям; например, страна местонахождения плательщика дивидендов может взимать с них налог у

источника по различным ставкам в зависимости от того, облагаются ли они налогами в Великобритании (CTA Art. 931R).

Малые компании

Для обсуждающихся целей «малые» компании определяются отсылкой к положениям одного из документов Европейского Союза (CTA Art. 931S).¹ Согласно этому документу, компания считается «малой», если она удовлетворяет определенному ограничению на численность персонала и одному (или обоим) из двух ограничений на финансовые показатели. А именно, численность персонала «малой компании» должна составлять менее 50 человек; при этом либо ее годовой оборот должен быть не более 10 млн. евро, либо сумма активов баланса должна быть не более 10 млн. евро. Если компания является членом группы, указанные критерии применяются к группе в целом, а не к отдельной компании.

Для малых компаний правила освобождения предельно просты: полученные ими дивиденды (и другие виды распределения доходов) освобождаются от налога в Великобритании, если они получены от компании, резидентной в самой Великобритании или в одной из стран и территорий, с которыми у Великобритании есть налоговое соглашение, содержащее положение о недискриминации (CTA Art. 931B-931C). В настоящее время положение о недискриминации является стандартной составной частью большинства международных налоговых соглашений. По данным налоговой службы Великобритании, на 1 апреля 2008 года имелось 98 соглашений, включающих такое положение, в том числе соглашение с Россией.² Этот список, по-видимому, включает большинство стран мира, представляющих интерес с экономической точки зрения.

Однако с офшорными зонами налоговых соглашений не заключается. Поэтому дивиденды, полученные малыми британскими компаниями от своих офшорных дочерних компаний (например, на Британских Виргинских островах), попадают под британское налогообложение.

Средние и большие компании

Для компаний, не являющихся малыми, правила освобождения более запутанные. По-видимому, британский законодатель разрывался между двумя желаниями. С одной стороны, он стремился сделать освобождение максимально широким, чтобы освободить налоговые органы от трудоемкого администрирования налоговых вычетов. С другой стороны, он не хотел создавать крупным транснациональным компаниям лазеек для налоговых злоупотреблений.

Что касается злоупотреблений, речь прежде всего идет о том, что нежелательно было допустить освобождения от налога тех дивидендов, прямо или косвенно получаемых от зарубежных безналоговых компаний, которые по «старой» системе налогообложения не получали налогового вычета. Вместе с тем огульное лишение льготы всех дивидендов от безналоговых компаний в данном случае не представлялось целесообразным, так как по британскому законодательству об контролируемых иностранных компаниях (несколько упрощая формулировки) резидент Великобритании, контролирующей зарубежную безналоговую компанию, полностью или частично включает в свой налогооблагаемый доход ее прибыль, даже не распределенную в виде дивидендов.

¹ Annex to Commission Recommendation 2003/361/EC of 6 May 2003.

² HM Revenue & Customs. INTM432112 - Schedule 28AA: how it works. <<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM432112.htm>>.

И действительно, крупные транснациональные компании Великобритании - во всяком случае, большинство из них - честно исчисляют и выплачивают в британскую казну налоги на доходы своих офшорных подразделений. Уплаченный таким образом налог подлежит вычету при уплате резидентом налога на дивиденды, полученные от этой контролируемой иностранной компании. Очевидно, нет особого смысла в том, чтобы заставлять налогоплательщика исчислять налог на эти дивиденды, а затем предоставлять ему вычет в том же, по существу, объеме; проще сразу освободить данные дивиденды от налогообложения в Великобритании.

В результате такого рода соображений правила освобождения от налога дивидендов, получаемых компаниями, не являющимися «малыми», были сформулированы следующим образом. Полученные дивиденды (или другие виды распределения средств компанией) освобождаются от налога в Великобритании, если они попадают в один из пяти классов, описанных ниже. Классы эти весьма широкие и, кроме того, в значительной степени пересекаются.

Однако льгота не предоставляется для некоторых специально предусмотренных законом видов распределения средств, не являющихся выплатой дивидендов (в частности, выплата процентов материнской компании по ставке выше рыночной).³ Кроме того, льгота не предоставляется, если для зарубежного плательщика выплаты по законодательству его страны признаются расходом для налоговых целей (процентами и т.п.) (CTA Art. 931D).

Первый из классов освобожденного от налога дохода – **дивиденды от контролируемых компаний**. Дивиденды освобождены от налога, если их получатель «контролирует» плательщика в смысле упоминавшегося выше законодательства о контролируемых иностранных компаниях. А именно, контроль может пониматься как в смысле владения акциями или правами голоса в компании-плательщике, так и в смысле прав, закрепленных непосредственно в учредительных документах компании-плательщика. Кроме того, дивиденды освобождены от налога, если получатель дивидендов контролирует плательщика не один, а совместно с другим лицом, причем получатель дивидендов (резидент Великобритании) контролирует его не менее чем на 40%, а другое лицо – не менее чем на 40%, но не более чем на 55% (CTA Art. 931E).

Отметим, что именно при этих условиях доходы низконалоговой зарубежной компании попадают под британское налогообложение в соответствии с британским законодательством о контролируемых иностранных компаниях.⁴ (То есть если, например, резидент контролирует зарубежную компанию на 40%, а нерезидент – на 50%, то она облагается как «контролируемая», а если резидент на 40%, а нерезидент на 60%, то как не «контролируемая».)

Второй класс освобожденного от налога дохода – **дивиденды и другие распределения средств по непогашаемым обыкновенным акциям** (non-redeemable ordinary shares). Ясно, что в этот класс попадает весьма значительная часть получаемых из-за рубежа дивидендов. Подчеркнем, что хотя указанные дивиденды освобождены от налога в соответствии с рассматриваемыми положениями закона, доходы самой дочерней компании при этом могут подлежать налогообложению в Великобритании на основании вышеупомянутого законодательства о контролируемых иностранных компаниях.

Третий класс освобожденных доходов – **доходы от портфельных инвестиций**. Освобождение применяется, если получатель дохода имеет право на менее чем 10% капитала, прибыли и, в слу-

³ См.: Income and Corporation Taxes Act 1988, Art. 209(2)(d)-(e).

⁴ См.: Income and Corporation Taxes Act 1988 (as amended by Finance Act 2000), Art. 755D.

чае ликвидации, распределяемых участникам активов плательщика. Сюда также входит значительная часть получаемых из-за границы дивидендов.

Четвертый (пожалуй, наиболее любопытный) класс – **«доходы от сделок, не направленных на уменьшение налогообложения»**. Даже если доход не попал в какой-либо из других освобожденных классов, налогоплательщик освобождается от налога, если дивиденд выплачен из «надлежащей прибыли» (relevant profits). Прибыль считается «надлежащей», если она *не получена* в результате сделки или цепочки сделок, уменьшающих налогообложение в Великобритании, и, более того, имеющих такое уменьшение одной из основных целей (CTA Art. 931H).

Например, если британская компания передала принадлежащую ей интеллектуальную собственность дочерней офшорной компании с целью уменьшить налоги в Великобритании, то получаемая офшорной компанией от использования интеллектуальной собственности прибыль не будет «надлежащей», а, следовательно, выплачиваемые из нее дивиденды не будут освобождены от налога в Великобритании.⁵

Если у дочерней компании есть и «надлежащая» и «ненадлежащая» прибыль, закон предписывает определенные правила разграничения дивидендов, выплаченных из той или другой части прибыли, для целей освобождения от налога в Великобритании.

Наконец, пятый освобожденный класс дохода – **«дивиденды по акциям, учитываемым как обязательства»** (CTA Art. 931I). Речь идет об акциях, которые по условиям их выпуска фактически представляют собой замаскированные долговые обязательства, ввиду чего и дивиденды по ним логично рассматривать как проценты (и облагать налогом соответственно, что и предусмотрено в других разделах налогового законодательства). Тем не менее законодатель признает, что и такие дивиденды заслуживают освобождения от налога, когда достижение налоговой выгоды не является одной из основных целей держателя акций.⁶

Далее новое законодательство содержит целый набор норм, специально направленных на противодействие уходу от налога с использованием новых положений об освобождении дивидендов от налога. Эти нормы относятся лишь к компаниям, не являющимся малыми. В законе описывается несколько налоговых схем, использование которых влечет лишение освобождения от налога (CTA Art. 931J-931Q). Мы не будем здесь разбирать эти нормы подробно. Вкратце, суть сводится к тому, что если получатель дивидендов при помощи определенных манипуляций искусственно добывается налоговой выгоды (т.е. уменьшения налогообложения), то предполагаемого налогового освобождения такой налогоплательщик лишается. Например, если дивиденды формально получены по непогашаемым обыкновенным акциям (и ввиду этого налогоплательщик претендует на освобождение дивидендов от налога), но при этом какие-либо дополнительные соглашения предусматривают фактическую возможность погашения акций, то льгота не предоставляется.

Заключение

Как видим, большинство видов дивидендов, получаемых британскими компаниями из-за рубежа, освобождены от налога в Великобритании. Важное исключение – дивиденды, получаемые малыми британскими компаниями из офшорных зон и других стран, не имеющих подходящего налогового соглашения с Великобританией. Что касается средних и больших компаний, пожалуй, прак-

⁵ См.: HM Revenue & Customs. Section 34 and Schedule 14 FA 2009 -Dividend Exemption: Interim Draft Guidance Notes. P. 6. <<http://www.hmrc.gov.uk/guidance/dividend-exemption.pdf>>.

⁶ См.: CTA 2009 (as amended by Finance Act 2009), Art. 521C(1)(f), 521E.

тически любой вид дивидендов может быть отнесен к тому или иному освобожденному от налога классу. Исключение составляют дивиденды, получаемые в рамках «налоговых схем», специально направленных на минимизацию налогообложения. Усовершенствованное таким образом налоговое законодательство делает Великобританию еще более привлекательной юрисдикцией для создания международных холдинговых компаний.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 624-1300