

Применение GAAR в Сингапуре на примере дела компании AQQ

*Автор: Вероника Хан
консультант в сфере международного налогообложения,
автор блога Tax-Today.com*

В феврале 2014 года Апелляционный суд Сингапура вынес решение по делу компании AQQ (CIT v AQQ [2014] SGCA 15), которое стало первым и, по всей видимости, определяющим в практике применения общего положения, направленного на противодействие уходу от налогообложения (General Anti-avoidance Rule – GAAR). Апелляционный суд согласился с Высоким судом в том, что схема, рассматриваемая в деле, явилась способом ухода от налогов, а также разъяснил принципы, которыми следует руководствоваться при применении GAAR.

В июле 2016 года налоговая служба Сингапура (IRAS) выпустила руководство по применению GAAR, основанное в том числе на принципах и выводах, сформулированных в решении Апелляционного суда по делу AQQ. В дополнение к этому в октябре 2016 года состоялся семинар, в ходе которого IRAS предоставила устные пояснения по делу AQQ с перспективы налогового органа. Настоящий обзор основан в том числе на информации, предоставленной IRAS в ходе семинара.

GAAR в налоговом законодательстве Сингапура

Общее положение против ухода от налогообложения, закрепленное в статье 33 Закона Сингапура о налоге на прибыль (Income Tax Act (Chapter 134)), и звучит следующим образом:

«Контролер¹ может не учитывать определенные операции и распоряжения

33. — (1) Если Контролер убежден, что целью или результатом какой-либо договоренности является прямо или косвенно —

- (а) изменить действие какого-либо налога, который подлежит или в ином случае подлежал бы уплате каким-либо лицом;
- (b) освободить какое-либо лицо от какого-либо обязательства по уплате налога или получить возврат в соответствии с настоящим Законом; или
- (с) уменьшить или избежать какого-либо обязательства, которое возлагается или в ином случае налагалось бы на какое-либо лицо в соответствии с настоящим Законом,

Контролер может, не ограничивая такой юридической силы, которую договоренность может иметь в каком-либо другом отношении, *не учитывать или*

¹ Контролер по налогу на прибыль, назначаемый в соответствии со статьей 3(1) Закона Сингапура о налоге на прибыль; чиновник, ответственный за надзор за отчетностью компаний по налогу на прибыль.

изменять договоренность и вносить такие коррективы, которые считает уместными, включая расчет или перерасчет прибылей или доходов, или возложение обязанности по уплате налога, с тем чтобы нейтрализовать какое-либо налоговое преимущество, полученное или доступное этому лицу из-за или в соответствии с этой договоренностью.

(2) В настоящей статье “договоренность” означает любую схему, траст, грант, сделку, соглашение, распоряжение имуществом, операцию и включает все шаги, посредством которых они приводятся в исполнение.

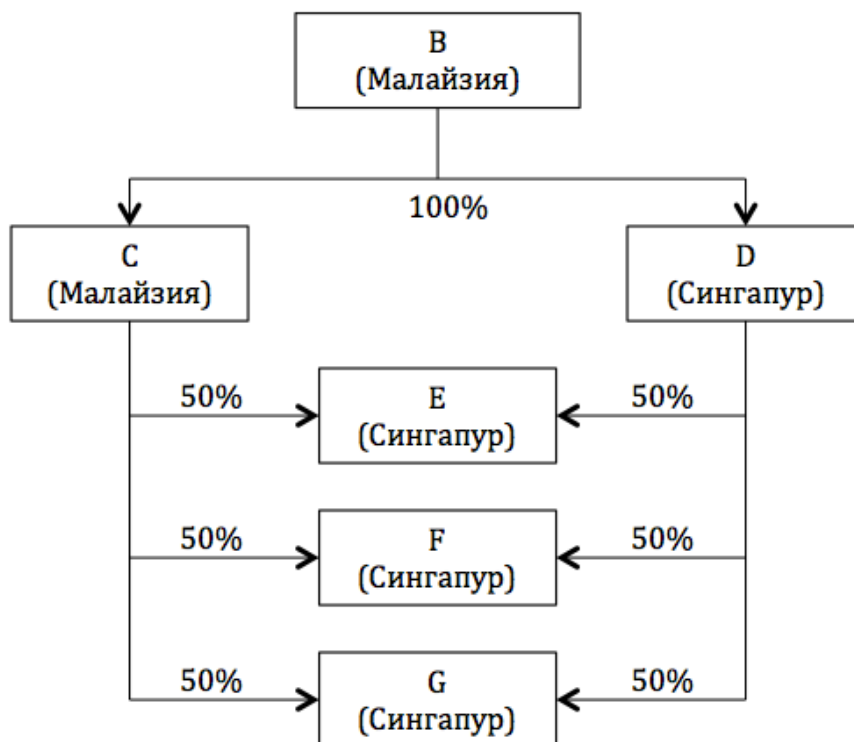
(3) Настоящая статья не применяется к —

(а) любой договоренности, оформленной или заключенной до 29 января 1988 года; или

(б) любой договоренности, осуществленной в силу добросовестных коммерческих причин, и не имевшей в качестве одной из основных целей уход от или уменьшение налога».

Дело AQQ: реструктуризация и финансирование

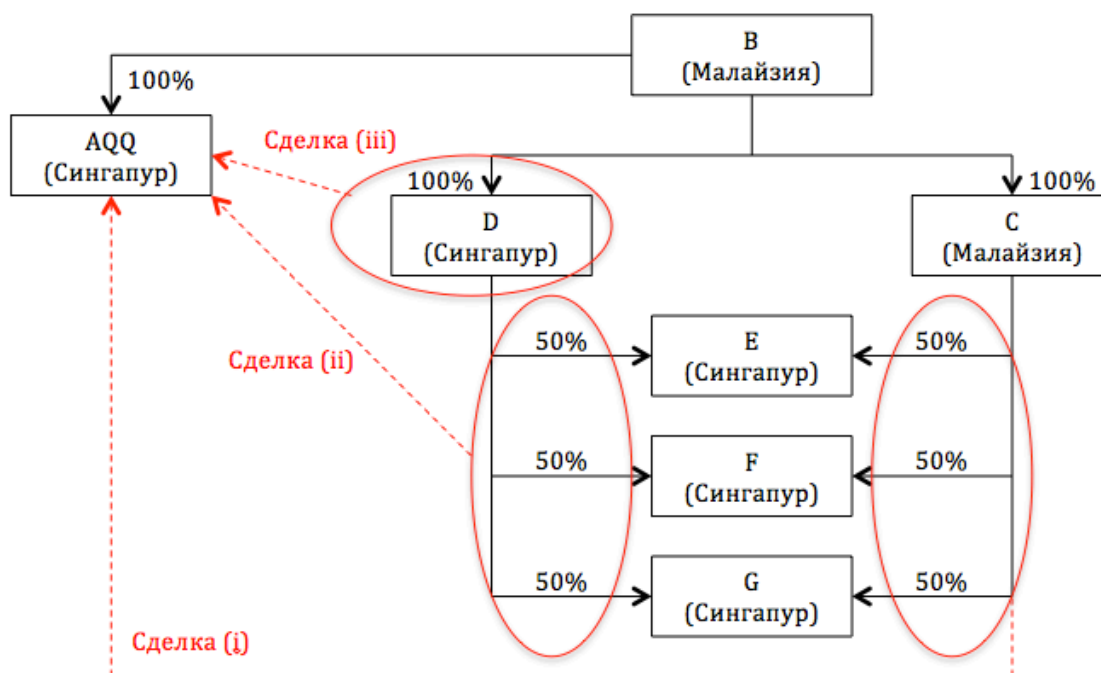
До 2003 года малазийская компания В, акции которой котировались на фондовой бирже Куала-Лумпура, владела акциями в пяти компаниях (С, D, E, F и G) следующим образом:



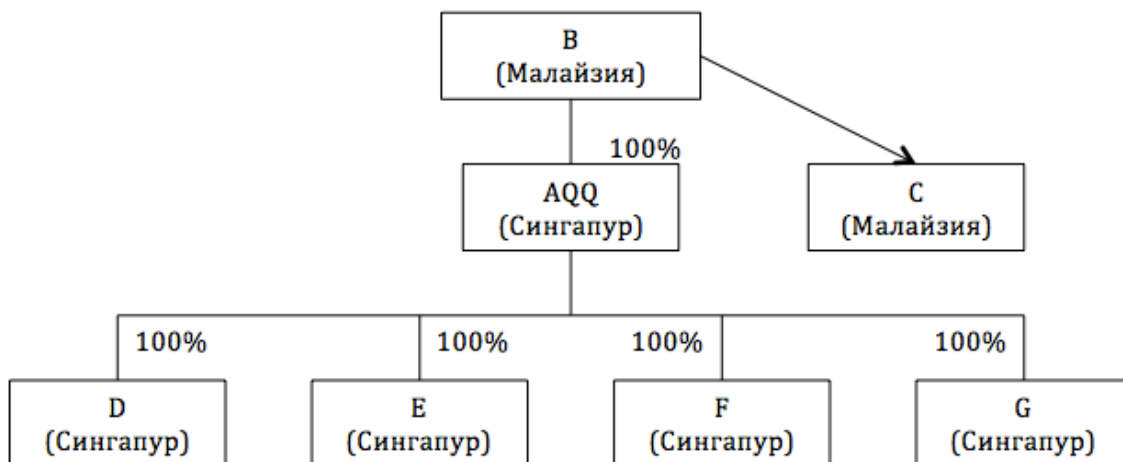
В 2003 году компания В для целей реструктуризации учредила в Сингапуре новую компанию, АQQ. В рамках реструктуризации АQQ приобрела 100% акций четырех компаний группы, общая сумма вознаграждения за акции составила 225 млн. сингапурских долларов (суммы всех трех сделок были совершенно одинаковы – 75 млн. по каждой).

АQQ приобрела	Вознаграждение
(i) у компании С – по 50% акций компаний Е, F и G	75 млн.
(ii) у компании D – по 50% акций компаний Е, F и G	75 млн.
(iii) у компании В – 100% акций компании D	75 млн.
Общая сумма сделок	225 млн.

Реструктуризация была проведена 18 августа 2003 года.



После сделок структура группы компаний стала выглядеть следующим образом:



Для финансирования сделок по приобретению акций на сумму 225 млн. долларов использовалась следующая схема:



18 августа 2003 года AQQ выпустила процентные векселя на сумму 225 млн. на срок 10 лет и процентной ставкой 8,850% годовых для подразделения Банка N в Сингапуре (Банк N (Сингапур)). Затем *в один и тот же день* были проведены следующие операции:

- Банк N (Сингапур) отделил процентную составляющую векселей (купоны) от основной и продал основную составляющую векселей на сумму 205 млн. подразделению Банка N на Маврикии (Банк N (Маврикий)) за вознаграждение в размере 205 млн. При этом Банк N (Сингапур) согласился выплатить Банку N (Маврикий) сумму, эквивалентную 8,845% по вексям (т.е. на 0,005% ниже фиксированной процентной ставки по ним), при условии, что Банк N (Сингапур) получит свои проценты по купонам от AQQ.
- Банк N (Сингапур) согласился передать основную составляющую оставшихся векселей на сумму 20 млн. Банку N (Маврикий) позже за плату в размере 20 млн.
- Банк N (Маврикий) продал компании С основную составляющую векселей на 205 млн., приобретенную у Банка N (Сингапур), за плату в размере 205 млн. Банк N (Маврикий) согласился выплатить компании С сумму, эквивалентную 8,840% по вексям (т.е. на 0,005% ниже процентной ставки, обещанной Банком N (Сингапур)), при условии, что Банк N (Сингапур) получит свои проценты от AQQ.
- Банк N (Маврикий) согласился передать основную составляющую оставшихся векселей на сумму 20 млн. компании С (которую получил бы от Банка N (Сингапур)) позже за плату в размере 20 млн.
- Компания В предоставила беспроцентный заем компании С в размере 75 млн.
- Компания Е, действуя как платежный агент компаний В и С, получила от AQQ 150 млн. в качестве платы за приобретение 100% акций компании D и 50% акций компаний Е, F и G.
- AQQ перевела 75 млн. компании D в качестве платы за приобретение оставшихся 50% акций компаний Е, F и G.
- Компания Е (от имени компании С) перевела 150 млн. Банку N (Маврикий) в качестве платы за приобретение основного компонента векселей.
- Компания D предоставила беспроцентный заем в размере 75 млн. компании С, используя для этого средства, полученные от продажи 50% долей в компаниях Е, F и G.
- Компания D (от имени компании С) перевела 55 млн. (часть беспроцентного займа, предоставленного ею компании С) Банку N (Маврикий) в качестве платы за векселя.
- Оставшиеся 20 млн от беспроцентного займа, выданного компании С, компания D (от имени С) поместила в Банк N (Сингапур) в качестве инвестиционного депозита.

В ноябре 2003 года была проведена вторая серия сделок:

- Компания D, действуя как платежный агент компании С от ее имени, перевела 20 млн. с инвестиционного депозита в Банке N (Сингапур) компании Е.
- Банк N (Сингапур) передал основную составляющую оставшихся векселей на сумму 20 млн. Банку N (Маврикий) за плату в размере 20 млн.

- Банк N (Маврикий) передал основную составляющую оставшихся векселей на сумму 20 млн. компании С за плату в размере 20 млн., фактически переведенную от компании Е (от имени С).

Конечным результатом всех этих операций стало получение компанией АQQ 225 млн. от Банка N, который фактически *получил ту же сумму обратно в тот же день, но обходным путем*².

Налоговые преимущества, которые стали доступны в результате реструктуризации группы компаний:

- групповой режим налогообложения сингапурских компаний³, вступивший в силу в 2003 году;
- переход Сингапура с импутационной системы налогообложения на одноуровневую с 1 января 2003 года⁴;
- сингапурским компаниям, которые не использовали налоговые вычеты по дивидендам⁵ по импутационной системе, могли воспользоваться 5-летним переходным периодом до полного перехода к одноуровневой системе налогообложения;
- компании D, E, F и G имели значительные неиспользованные налоговые вычеты по дивидендам⁶.

² Руководство налоговой службы Сингапура по применению GAAR описывает схему кругового финансирования именно на примере сделок по финансированию АQQ.

³ В упрощенном виде групповой режим признает группу сингапурских компаний (при соблюдении определенных условий) единым налогоплательщиком, что позволяет учесть амортизационные вычеты, убытки, благотворительные взносы и пр. одной компании группы, не использованные ею в текущем периоде, при определении налогооблагаемой прибыли другой компании той же группы в том же периоде.

⁴ Импутационная система налогообложения дивидендов направлена на избежание двойного налогообложения. Дивиденды акционера при расчете налога увеличиваются на определенную величину (равную сумме корпоративного налога, уплаченного с суммы, направленной на дивиденды, или равную определенной доле начисленных дивидендов), исходя из этой суммы рассчитывается налог, а затем из расчетной суммы налоговых обязательств вычитается ранее приписанная величина. Одноуровневая система подразумевает, что корпоративная прибыль облагается налогом только на уровне компаний, а дивиденды, распределенные акционерам из уже обложенной корпоративным налогом прибыли, не облагаются налогом на уровне акционеров. Одноуровневая система значительно упрощает налогообложение и сокращает административные расходы на соблюдение требований законодательства. Кроме того, устраняются ограничения по распределению дивидендов из прибыли от прироста капитала, что приводит к увеличению выплат акционерам. Сингапур перешел от импутационной системы налогообложения к одноуровневой с 2003 года.

⁵ При импутационной системе получатель дивидендов, выплаченных из обложенной на уровне компании прибыли, после расчета налога на свою прибыль/доход имел право применить налоговый вычет на сумму уплаченного компанией налога. При переходе к одноуровневой системе налогообложения правительство Сингапура предоставило 5-летний переходный период: вплоть до 31 декабря 2007 года акционеры компаний могли продолжать получать дивиденды с правом применять указанный вычет.

⁶ После реструктуризации АQQ как сингапурский акционер всех четырех компаний получила право на применение вычетов.

После реструктуризации компании D, E, F и G выплачивали AQQ дивиденды по импутационной системе. AQQ стали доступны накопленные ими вычеты при расчете своей налогооблагаемой прибыли. AQQ также выплачивала проценты по векселям Банку N (Сингапур). Позже AQQ попыталась вычесть выплаченные проценты из дохода в виде дивидендов, а также применить налоговые вычеты, что давало AQQ возможность существенно снизить свои налоговые обязательства и требовать от налогового органа возврата. Однако, с точки зрения налогового органа, все проведенные операции явились способом ухода от налогов, поэтому налоговый орган воспользовался своим правом не учитывать полученные дивиденды и выплаченные проценты, на основании которых AQQ требовала возврата налогов.

AQQ пыталась оспорить действия налогового органа перед апелляционной комиссией по налогу на прибыль (the Income Tax Board of Review), но жалоба была отклонена. Тогда AQQ обратилась в Высокий суд Сингапура.

Решение суда первой инстанции

В Высоком суде AQQ пыталась доказать, что апелляционная комиссия применила ошибочный подход к толкованию и применению статьи 33 Закона о налоге на прибыль, а также пришла к неверному заключению о том, что AQQ пыталась уйти от налогов. AQQ также заявила, что налоговый орган превысил свои полномочия по дополнительной оценке налога, подлежащего уплате, которыми его наделяет статья 74 Закона о налоге на прибыль.

Судья постановил, что, применяя статью 33, налоговый орган должен был предпринять следующие шаги: а) определить, соответствует ли договоренность одному из трех критериев, обозначенных в статье 33(1); б) если да, то определить, применимо ли хотя бы одно из двух исключений, установленных в статье 33(3); в) если исключение применимо к договоренности, налоговый орган не может воспользоваться своим правом, установленным в статье 33(1).

В решении, принятом Высоким судом, можно выделить три значимых момента:

- Для применения исключения, установленного в статье 33(3)(b), требовалось предоставить доказательства для оценки. Если корпоративная реструктуризация была осуществлена по добросовестным коммерческим причинам, то схема финансирования – нет, поэтому на AQQ не распространяется исключение, установленное в статье 33(3)(b).
- Баланс между статьей 33 и другими положениями Закона о налоге на прибыль может быть нарушен толкованием статьи 33(1) как вводящей объективный критерий, а статьи 33(3)(b) как вводящей исключительно субъективный критерий оценки.
- Налоговый орган должен разумно применять свои полномочия и относиться к налогоплательщику справедливо. В этом случае, поскольку только схема финансирования является искусственной и создает процентные выплаты, попадающие в сферу применения статьи 33, налоговый орган должен был учесть дивиденды, полученные AQQ, и позволить применить соответствующие налоговые вычеты.

Таким образом, Высокий суд отказался рассматривать реструктуризацию и финансирование как единую схему ухода от налогов, решив, что уходом от налогов явилась только организация финансирования. Стороны обратились в Апелляционный суд, AQQ – чтобы оспорить решение Высокого суда в отношении финансирования, а налоговый орган – чтобы оспорить оценку применения своих полномочий в отношении схемы AQQ.

Применение GAAR Апелляционным судом

В отношении толкования статьи 33 Апелляционный суд применил подход «схемы и цели»⁷. Если кратко, то в решении по делу AQQ суд установил, что, во-первых, для применения статьи 33 необходимо наличие договоренности, которая определена в Законе как «любая схема, траст, грант, сделка, соглашение, распоряжение имуществом, операция и включает все шаги, посредством которых они приводятся в исполнение». Схема для ухода от налогообложения может состоять из сочетания шагов, каждый из которых в отдельности может быть вполне приемлемым.

Во-вторых, суд установил, что процесс принятия решения о применении статьи 33 состоит из следующих шагов:

- 1) решить, отвечает ли договоренность на первый взгляд одному из трех критериев, обозначенных в статье 33(1), так что налогоплательщик извлекает налоговое преимущество; и если да, то
- 2) решить, может ли налогоплательщик воспользоваться исключением, установленным в статье 33(3)(b); и если нет, то
- 3) решить, доказал ли налогоплательщик суду, что полученное им налоговое преимущество возникло вследствие применения конкретного положения Закона в подразумеваемых рамках и в пределах намерений и целей законодателя как по юридической форме, так и по экономическому содержанию в контексте всей договоренности в целом.

В отличие от суда первой инстанции, Апелляционный суд согласился с налоговым органом в том, что в случае AQQ *корпоративная реструктуризация и финансирование должны рассматриваться и анализироваться как единая комбинированная схема.*

⁷ Подход был применен Верховным судом Новой Зеландии в деле Ben Nevis Forestry Ventures Limited v Commissioner of Inland Revenue [2008] NZSC 115, [2009] 2 NZLR 289. Основываясь на особенностях инвестиционной структуры “Тринити”, суд заключил, что использование налогоплательщиками определенных положений не соответствовало целям и намерениям Парламента при введении налоговых льгот. Налогоплательщики изменили действие налога на прибыль путем применения схемы ухода от налогов, которую налоговый орган счел недействительной. Позиция налогоплательщиков была признана неприемлемой, поскольку основывалась на некорректном толковании налогового законодательства. Апелляционный суд Сингапура применил тот же подход и сослался на решение Верховного суда Новой Зеландии, поскольку GAAR Сингапура и Новой Зеландии схожи.

Шаг 1. Суд оценил условия схемы и способы ее реализации, чтобы *объективно определить*, привела ли схема хотя бы к одному из трех результатов, указанных в статье 33(1). Апелляционный суд Сингапура официально принял на вооружение «принцип утверждения», сформулированный в решении Тайного совета по делу *Newton v Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia* [1958] AC 450⁸:

«Чтобы применить положение к договоренности, вы должны иметь возможность утверждать – анализируя явные действия, посредством которых она была реализована, – что она была реализована таким особенным способом, чтобы избежать налога. Если вы не можете утверждать этого, но должны признать, что операции могут быть объяснены связью с обычными коммерческими или семейными сделками, не обязательно признаваемыми способами избежать налога, тогда это положение не применяется к договоренности».

При этом из решения по делу *Newton* следует, что «целью» договоренности является тот результат, к получению которого налогоплательщик стремился посредством реализации такой договоренности, ее предвидимый итог, и мотивы сторон не имеют значения.

AQQ утверждала, что схема реструктуризации и финансирования не соответствует ни одному из критериев, установленных статьей 33(1), поскольку на AQQ не возлагалось обязанности по уплате налога на дивиденды, от которого можно было уйти или который можно было уменьшить в результате корпоративной реструктуризации. Дивиденды облагались налогом на уровне источника, а не на уровне AQQ, и схема была направлена только на применение налоговых вычетов. Однако суд установил, что на AQQ могла иметь налоговое обязательство, если бы не была реализована схема финансирования, следовательно, схема помогла избежать возникновения этого обязательства. В статье 33(1) «возлагаемое обязательство» относится к юридическому обязательству уплатить налог в соответствии с любым положением Закона, к обязательству, которое проистекает из любых специальных положений или их сочетаний, а не к фактической обязанности уплатить налог после того, как налоговое обязательство зачтено посредством применения налоговых вычетов.

Суд также признал, что, основываясь на явных механизмах схемы финансирования AQQ для сделок по реструктуризации, можно утверждать, что схема финансирования была реализована именно таким способом, с тем чтобы уменьшить налоговое обязательство AQQ в отношении дивидендного дохода. Получение налоговой выгоды по схеме, примененной в деле AQQ, можно продемонстрировать на следующем простом примере:

⁸ Predication Principle – принцип выявления способов ухода от налогов для последующего применения австралийского GAAR. Суд Сингапура обратился к практике Австралии, поскольку GAAR, о применении которого шла речь в деле *Newton*, также схож с сингапурским GAAR (статья 33 Закона о налоге на прибыль).

	Без вычета процентов	С вычетом процентов
Полученные дивиденды	100	100
Выплаченные проценты	0	90
Налоговое обязательство, возникшее в отношении дивидендов (ставка 20% ⁹)	20	2
Налог, уплаченный с дивидендов на уровне источника	20	20
Налог к уплате/возмещению	0	18

В результате объективной оценки схемы корпоративной реструктуризации и финансирования в целом Апелляционный суд согласился с налоговым органом в том, что схема удовлетворяет критерию статьи 33(1)(с) Закона о налоге на прибыль, то есть ее результатом является уменьшение или избежание налогового обязательства, которое в отсутствие схемы возникло бы у AQQ.

Шаг 2. Для применения налогоплательщиком исключения, установленного в статье 33(3)(b), необходимо одновременное соблюдение двух условий:

- договоренность должна реализовываться по *добросовестным коммерческим причинам, и*
- договоренность не должна иметь уход или уменьшение налога в качестве *одной из своих основных целей.*

Итак, основываясь на *субъективных намерениях налогоплательщика*, нужно определить наличие либо отсутствие у налогоплательщика *субъективных коммерческих мотивов*, сподвигших его на реализацию схемы, и *субъективных последствий*, достижения которых желает налогоплательщик. Субъективное намерение может быть установлено с помощью доказательств и свидетельских показаний о фактическом умонастроении налогоплательщика в соответствующий момент и оценки их достоверности, а также с помощью объективных особенностей использованной схемы.

В силу того, что для применения исключения по статье 33(3)(b) необходимо соблюдение двух условий, даже если схема была реализована по добросовестным коммерческим причинам, налогоплательщик не может воспользоваться исключением, *если может быть установлено, что одним из субъективных мотивов налогоплательщика при реализации схемы был уход от или уменьшение налога.* Основываясь на предоставленных доказательствах, Апелляционный суд счел, что установить наличие добросовестной коммерческой причины для реализации всей схемы не представляется возможным, однако для финального анализа возможности применения налогоплательщиком статьи 33(3)(b) это не существенно. В ходе разбирательства финансовый директор AQQ признал, что на решение компании В о реализации схемы реструктуризации и финансирования повлияло наличие дополнительной цели: применение налоговых вычетов, не использованных дочерними компаниями. Суд счел это признание *доказательством* наличия у AQQ

⁹ Ставка корпоративного налога в Сингапуре на 2005-2006 годы.

выраженного намерения получить налоговую выгоду в результате применения схемы.

Хотя получение налоговой выгода было только одной из ключевых целей, тем не менее, это была одна из основных целей схемы. Финансовый директор AQQ засвидетельствовал, что Банк N подготовил документ по итогам обсуждения плана реструктуризации, в котором описывалась схема финансирования, а также подтвердил, что он знал о налоговых последствиях реализации всех схемы, в том числе о планируемом вычете процентных платежей из дивидендного дохода AQQ и соответствующем уменьшении налогового обязательства.

Исходя из этого, Апелляционный суд заключил, что к AQQ не может применяться исключение, установленное статьей 33(3)(b), поскольку AQQ продемонстрировала выраженное намерение реализовать схему реструктуризации и финансирования, чтобы получить в свое распоряжение «определенный метод уменьшения налогового обязательства AQQ». AQQ не удалось доказать суду, что вся схема могла быть объяснена как-то иначе, а не как схема, направленная исключительно на уменьшение налогового обязательства по дивидендам.

Ситуацию усугубил тот факт, что компания B, оставаясь «материнской» компанией AQQ, сделала публичное заявление для фондовой биржи Куала-Лумпура о том, что выпуск векселей компанией AQQ не должен повлиять на консолидированную кредитоспособность группы компаний. Это заявление стало дополнительным свидетельством в пользу того, что с самого начала не планировалось организовывать реальный заем для AQQ. Об искусственном круговом финансировании свидетельствовало в том числе проведение сделок в один и тот же день, ничем не обоснованное наличие двух банков в схеме (тогда как для реального финансирования было достаточно и одного) и отсутствие какого бы то ни было объяснения, почему был выбран такой сложный метод перевода средств от одной «дочки» другой через банки, расположенные в разных странах.

Шаг 3. К толкованию статьи 33 Апелляционный суд подошел аналогично Верховному суду Новой Зеландии в деле Ben Nevis¹⁰ и применил подход «схемы и цели». В деле Ben Nevis суд постановил, что GAAR не должно толковаться как норма, имеющая преимущество перед каким-либо специальным положением налогового законодательства, позволяющим применить льготу, вычет и пр., равно как и такое специальное положение не должно толковаться как имеющее преимущество перед GAAR. Однако если налогоплательщик применяет такое специальное положение, он должен доказать, что применяет его в рамках намерений и целей Парламента¹¹, введившего это положение. Если налогоплательщику не удалось это сделать, использованная им схема будет признана схемой ухода от налогов.

Принимая решение о наличии схемы ухода от налогов налоговый орган или суд не должен ограничиваться соображениями исключительно юридического порядка, коммерческие и экономические аспекты также могут быть приняты во внимание.

¹⁰ См. сноску 7.

¹¹ Намерения и цели Парламента могут содержаться в пояснительных записках, документах по парламентским дебатам при введении той или иной нормы в налоговое законодательство.

Факторы, которые оценивали налоговый орган и суд в деле AQQ, сводятся к следующим:

- способ, которым была реализована схема;
- роль всех участвующих в схеме лиц и их связь с налогоплательщиком;
- экономический и коммерческий результат сделок, проведенных в рамках схемы;
- продолжительность реализации схемы во времени;
- природа и размер финансовых последствий схемы для налогоплательщика.

В случае с AQQ налоговое преимущество, полученное в результате реализации схемы, состояло не только в применении налоговых вычетов, но и в уменьшении налогооблагаемой прибыли с помощью вычета процентов, выплаченных по векселям, из дивидендного дохода. Вопрос заключался в том, являлись ли проценты, выплаченные в пользу Банка N (Сингапур), «расходами, понесенными целиком и исключительно... в рамках извлечения прибыли» *в значении статьи 14(1)(a)(i)¹² Закона Сингапура о налоге на прибыль и в пределах намерений и целей Парламента*. То есть действительно ли эти расходы относились к коммерческой деятельности, направленной на извлечение прибыли.

Апелляционный суд постановил, что в контексте всей схемы вычет процентных выплат из дивидендного дохода AQQ не совпадал с намерениями и целями Парламента, которые тот преследовал, разрешая вычитать определенные расходы из доходов компании. То есть *формального и механистического следования букве статьи 14(1)(a)(i) Закона о налоге на прибыль не достаточно для правомерного вычета процентных расходов*. Кроме того, было доказано, что выплата процентов Банку N (Сингапур) *не повлекла реальных экономических затрат* для группы компаний в целом.

В итоге Апелляционный суд частично удовлетворил апелляцию налогового органа (все же поддержав решение суда первой инстанции о том, что при перерасчете налоговых обязательств в 2004-2006 годах налоговый орган превысил свои полномочия) и отказался удовлетворить апелляцию налогоплательщика. Далее сторонам было предложено урегулировать вопрос корректного налогообложения путем соглашения сторон в соответствии с вынесенным решением, и обратиться в суд снова, если соглашение не будет достигнуто. На настоящий момент отсутствует информация об окончательном урегулировании спора по делу AQQ. Налоговый орган отказался от комментариев до финального урегулирования.

Заключение

Дело AQQ дает довольно ясное понимание подхода к применению GAAR в Сингапуре, что немаловажно как в свете глобальной борьбы со схемами по уходу от налогов, так и в связи с имиджем Сингапура как налоговой юрисдикции, предоставляющей множество льгот и возможностей для налогового планирования. Тем не менее,

¹² Статья 14 содержит перечень расходов, которые могут быть учтены при расчете налогооблагаемой прибыли сингапурской компании.

решение Апелляционного суда по делу AQQ не только проясняет порядок применения статьи 33 Закона Сингапура о налоге на прибыль, но и привносит сложности для налогоплательщиков и профессионалов, имеющих дело с налоговыми последствиями и рисками по операциям.

При толковании статьи 33 суд применил подход «схемы и цели», состоящий из трех этапов. Этот подход отныне следует учитывать и налогоплательщикам при планировании коммерческих схем.

Следует учитывать и то, что решение о применении к схеме исключения, установленного статьей 33(3)(b), основывается на оценке субъективных намерений налогоплательщика и наличия двух обязательных условий в виде добросовестной коммерческой причины и отсутствия налогового преимущества в числе основных целей схемы. Однако сложность заключается в том, что сингапурский суд не затронул вопрос разграничения основных и второстепенных целей¹³. Многие налогоплательщики, планируя операции и особенно сложные схемы, состоящие из серии операций, стараются предварительно оценить их налоговые последствия. Вопрос о том, в каком случае налоговые последствия операции могут быть признаны основной целью (исключив тем самым применение освобождения от GAAR даже при наличии добросовестной коммерческой причины), а в каком – второстепенной остался не решенным.

Кроме того, дело AQQ показало, что при определении налоговых последствий какой-либо операции и применении любой налоговой льготы или вычета необходимо ориентироваться не только на законодательную норму, но и на цели и намерения законодателя, которыми тот руководствовался, вводя эту норму в действие. На практике это означает, что задача корректного планирования налоговых последствий схемы и управления налоговыми рисками усложнятся, поскольку необходима дополнительная оценка намерений и целей законодателя в отношении норм налогообложения.

В дополнение к этому стоит отметить, что при планировании налоговых последствий каких-либо структур в Сингапуре не лишним будет учитывать судебную практику Австралии и Новой Зеландии в части применения GAAR.

12 октября, 2016 г.

Впервые опубликовано на Tax-Today.com.

При цитировании ссылка на источник обязательна.

¹³ Поскольку в споре по делу AQQ налогоплательщик и суд неоднократно обращались к судебной практике Австралии и Новой Зеландии (вследствие схожего регулирования в части GAAR), вероятно, за решением вопроса о различиях между основной и второстепенной целью операций налогоплательщика стоит обратиться к решению Высокого суда Австралии по делу Mills v. Commissioner of Taxation [2012] HCA 51.

Список источников:

- Singapore Income Tax Act (Chapter 134)
- Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal [2014] SGCA 15
- IRAS e-Tax Guide 'Income Tax: The General Anti-Avoidance Provision and Its Application (First Edition)'
- 'Get Updates from IRAS on Anti-Avoidance', IRAS, SIATP, Tax Academy of Singapore
- 'Issues in Tax Avoidance: Comptroller of Income Tax v AQQ [2014] SGCA 15', Jonathan Muk (Justices' Law Clerk, Supreme Court of Singapore)
- Newton v Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia [1958] AC 450
- Ben Nevis Forestry Ventures Limited v Commissioner of Inland Revenue [2008] NZSC 115, [2009] 2 NZLR 289