

TOP 5 BEPS-РИСКОВ в 2019

**В МЕЖДУНАРОДНОМ
НАЛОГОВОМ
СТРУКТУРИРОВАНИИ**

*Эдуард Голодницкий,
CEO legal tech проекта Firm24*



Риск №1

Общее правило против злоупотреблений

Ст. 6 General anti-abuse rule (GAAR) ATAD

ATAD I \ ATAD II

- COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/1164 dd 12 July 2016
laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market
- COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2017/952 dd 29 May 2017
amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries

ATAD I/II

- ATAD I применяется ко всем плательщикам корпоративного налога в ЕС. ATAD II расширяется на связи с 3-ми странами.
- Под ATAD I не попадают: *tax transparent* партнерства, трасты, физлица. ATAD II включает *tax transparent* структуры (hybrid entity).
- Страны ЕС должны имплементировать GAAR, CFC rules, Interest Limitation Rules до 31.12.18. Exit taxation и Hybrid mismatches вводится до 31.12.19. Reverse Hybrid mismatches до 31.12.21.
- Страны ЕС могут вводить данные меры до наступления дедлайна.
- Директива вводит минимальный пакет мер, но не исключает применения каждой страной более жестких внутренних или конвенциональных мер защиты налоговой базы корпоративного налога.
- ATAD реализует actions 2, 3 и 4 OECD BEPS Action Plan.

Меры ATAD



Ст. 6 General anti-abuse rule (GAAR)

- С 1.01.19 в ЕС вводится общее правило General anti-abuse rule.
- Для расчета корпоративного налога страны ЕС должны игнорировать соглашения или ряд соглашений,
 - созданные с основной целью или для одной из основных целей получения налогового преимущества над объектом или целью применимого налогового закона,
 - не являются подлинными (*non-genuine*) с учетом всех соответствующих фактов и обстоятельств.
- Соглашения или их ряд должны рассматриваться как *non-genuine* в той степени, в которой они не заключены по действительным коммерческим причинам (valid commercial reasons), отражающим экономическую реальность.
- Доктрина применяется, когда более конкретные правила не применимы.
- Доктрина GAAR стала появляться в законах стран ЕС, практике ЕСJ, MLI. Впервые на уровень ЕС оговорку GAAR внесли в Директиву о материнских и дочерних компаниях (PSD) в изменениях от 27.01.15., с имплементацией до 31.12.15. GAAR – это аналог principal purpose test в MLI.
- Последствия признания *non-genuine arrangements*:
 - начисление налоговых обязательств по местным правилам.
 - каждая страна ЕС может вводить свои санкции.

До и после GAAR

THE SAFETY NET: A General Anti-Abuse Rule (GAAR)

BEFORE



EXPERT'S
GUIDE TO
AGGRESSIVE
TAX
PLANNING

Companies engaged in aggressive tax planning continue to try and find ways of bypassing rules and finding loopholes in tax laws.

AFTER



TAX
LAW
101

A GAAR gives EU countries the power to tackle artificial tax arrangements if other specific rules don't cover it.

Риск №2 – Action 3

Правила КИК и exit taxation

для ЕС

Ст. 7-8 Controlled foreign company rule ATAD

Ст. 5 Exit taxation ATAD

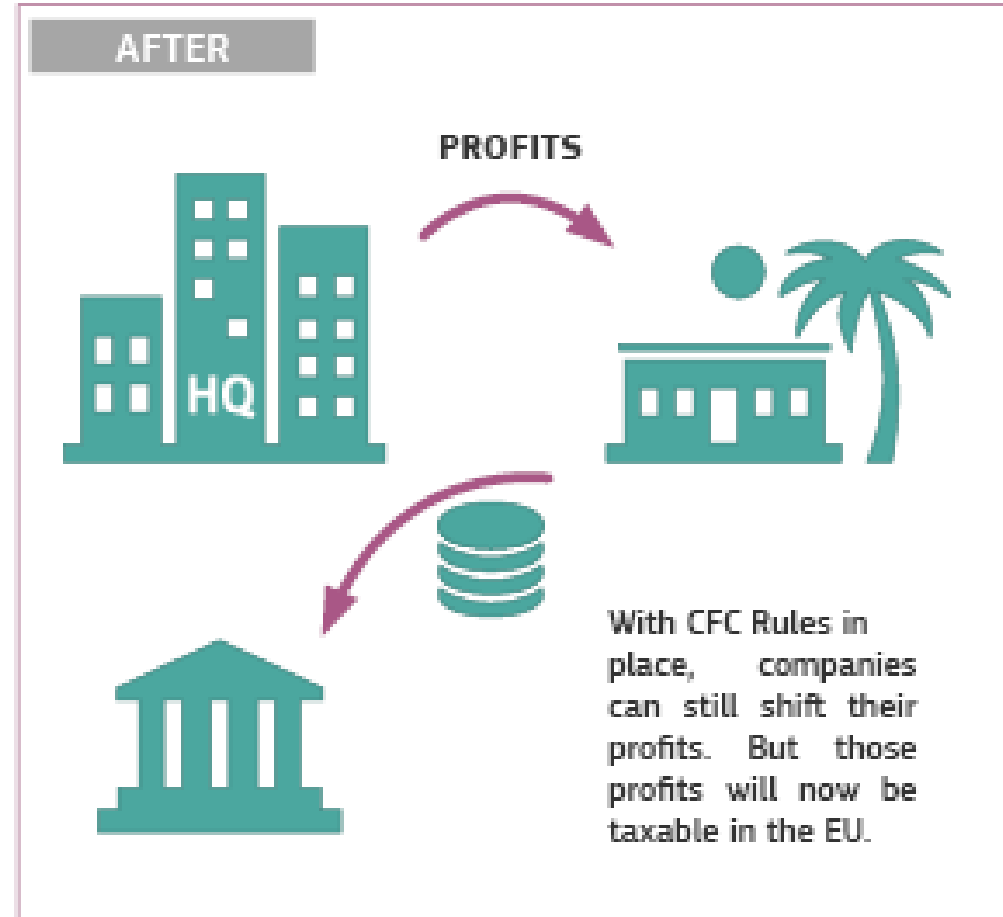
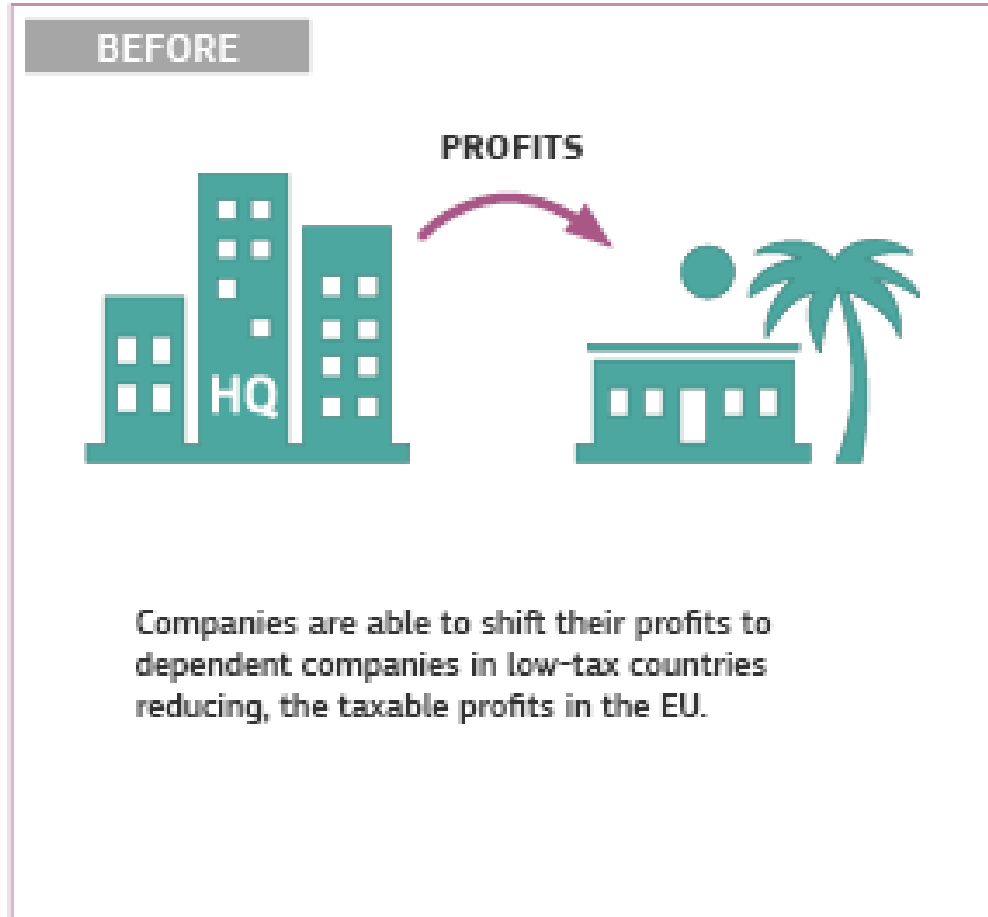


Ст.7-8 Controlled foreign company rule

- С 1.01.19 в ЕС вводится обязательное включение ряда нераспределенных доходов иностранных дочерних компаний/ постоянных представительств в налоговую базу материнской компании при условии:
 - Владении\контроле дочерней компанией прямо или опосредованно на 50% доли капитала, прав голоса или права на прибыль.
 - Уплаченный иностранный корпоративный налог ниже разницы между налоговыми ставками юрисдикции материнской компании и юрисдикции дочерней компании.
(Пример: страна А - налоговая ставка 25%; страна В - налоговая ставка 10%. Разница между ставками - 15%. Поскольку налоговая ставка в государстве В [10%] ниже, чем разница [15%], критерий выполняется).

До и после CFC rules

THE CLASSIC PROFIT SHIFT: Controlled Foreign Companies (CFC) Rules



Виды нераспределенных доходов CFC

Дивиденды

Доходы от фиктивных договоренностей (non-genuine arrangements) с основной целью - налоговое преимущество

**Продажа
акций**

Invoicing company - продажа или закупка товаров для ассоциированной компании без \ или малой экономической ценностью

**Проценты и
доходы по
финактивам**

Роялти

Продажа IP

Фин.лизинг

Фин.услуги

Исключения из правил CFC

- CFC rules не применяется в отношении пассивных доходов, если CFC осуществляет *существенную экономическую деятельность*, поддерживаемую персоналом, оборудованием, активами и помещениями в своей стране, что подтверждается соответствующими фактами и обстоятельствами.
- Но если CFC не является резидентом стран ЕЕА (или расположена в третьей стране), страны ЕС могут отказаться от применения исключения по сабстансу.
- Страны ЕС могут исключить из CFC rules компании\ПП:
 - с прибылью не более €750 тыс и неторговым доходом не более € 75 000
 - или же если прибыль - не более 10% от операционных расходов за налоговый период. Операционные расходы могут не включать себестоимость товаров проданных за пределы страны или ассоциированным компаниям.

Расчет дохода CFC

- Доход от CFC, рассчитывается пропорционально участию материнской компании в капитале, правах голоса или праве на прибыль CFC.
- Доход включается в налоговый период материнской компании, в котором заканчивается налоговый год CFC.
- Пассивный доход, подлежащий включению в налоговую базу, рассчитывается по правилам корпоративного налога страны ЕС, в котором материнская компания является резидентом.
- Доходы от *non-genuine arrangements* ограничиваются доходами от активов и рисков, сгенерированных significant people functions. Расчет должен проводиться по правилам arm's length principle.
- Налог, уплаченный CFC по «включенным доходам», подлежит вычету из налоговых обязательств материнской компании.

Устранение двойного налогообложения CFC

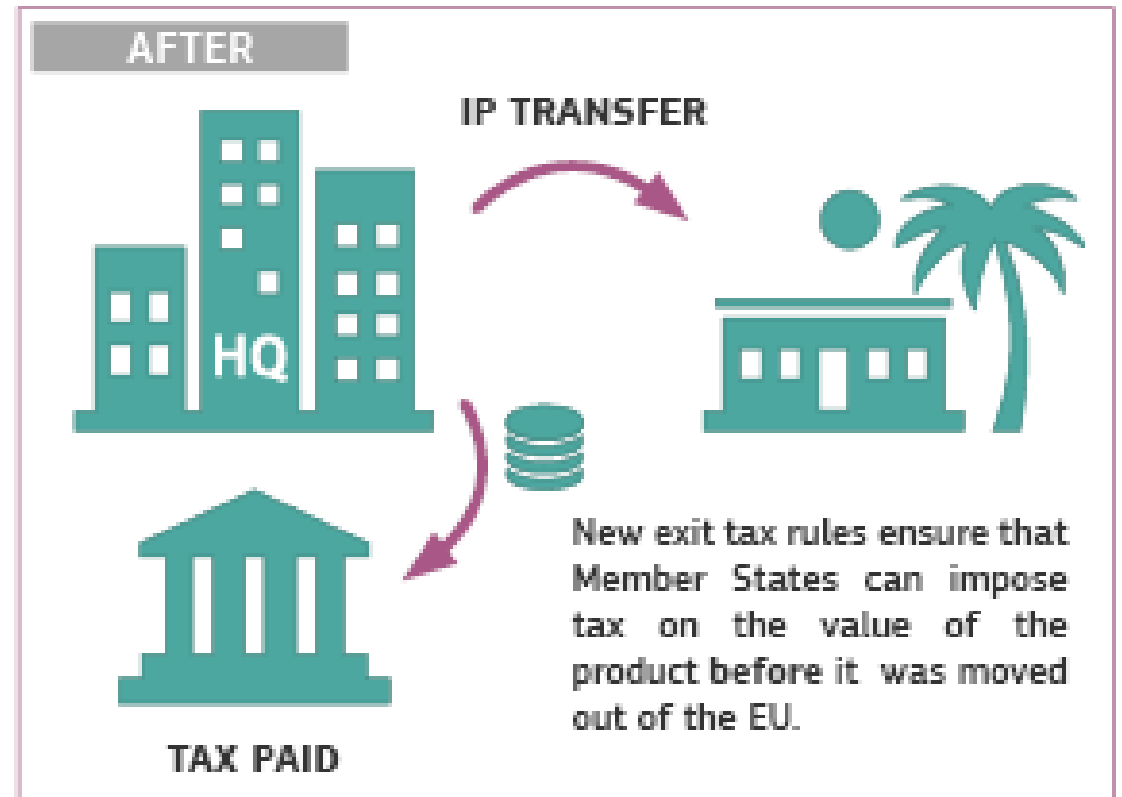
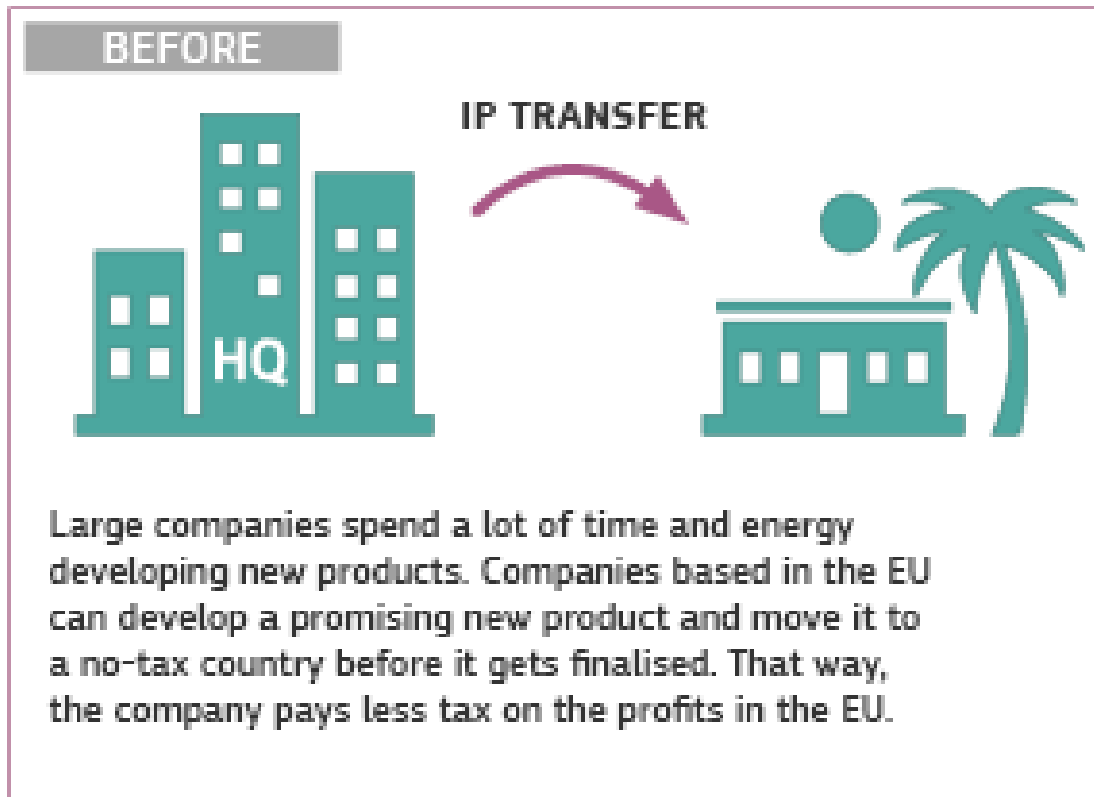
- Если CFC распределяет прибыль на материнскую компанию и эта прибыль включается в налогооблагаемый доход, суммы дохода, ранее включенные в налоговую базу, вычитаются из налоговой базы при расчете суммы налога на распределенную прибыль.
- Если материнская компания отчуждает долю в CFC, и любая часть ранее полученных доходов от выбытия была включена в налоговую базу, то эта сумма вычитается из налоговой базы при расчете суммы налога, причитающейся с этих поступлений, в целях обеспечения отсутствия двойного налогообложения.

Налогообложение трансфера активов - Exit Taxation

- С 1.01.20 в ЕС вводится налогообложение рыночной стоимости активов (за вычетом их балансовой стоимости) при переводе их в другую юрисдикцию при любом из следующих кейсов:
 - (a) перевод активов из головного офиса (HQ) в постоянное представительство PE в другой стране, если первоначальная страна головного офиса больше не имеет права облагать налогом переданные активы в связи с их передачей;
 - (b) перевод активов из постоянного представительства в стране ЕС в головной офис или другое Р, если страна PE больше не имеет права на налогообложение переданных активов в связи с передачей;
 - (c) смена налоговой резиденции (за исключением активов, которые остаются связанными с постоянным представительством);
 - (d) перевод бизнеса ПП из страны ЕС в другую страну, если изначальная страна ЕС PE больше не имеет права облагать налогом переданные активы в связи их трансфером.
- Для стран ЕЕА вводится рассрочка погашения на 5 лет.
- Рыночная стоимость - это сумма, на которую актив может быть обменян между несвязанными покупателями и продавцами в рамках прямой сделки.

До и после Exit Taxation

THE PATENT FLIGHT: New Exit Taxation Rules



Риск №3 – Action 4

Ограничение процентных затрат

Ст.4 Interest Limitation Rules ATAD

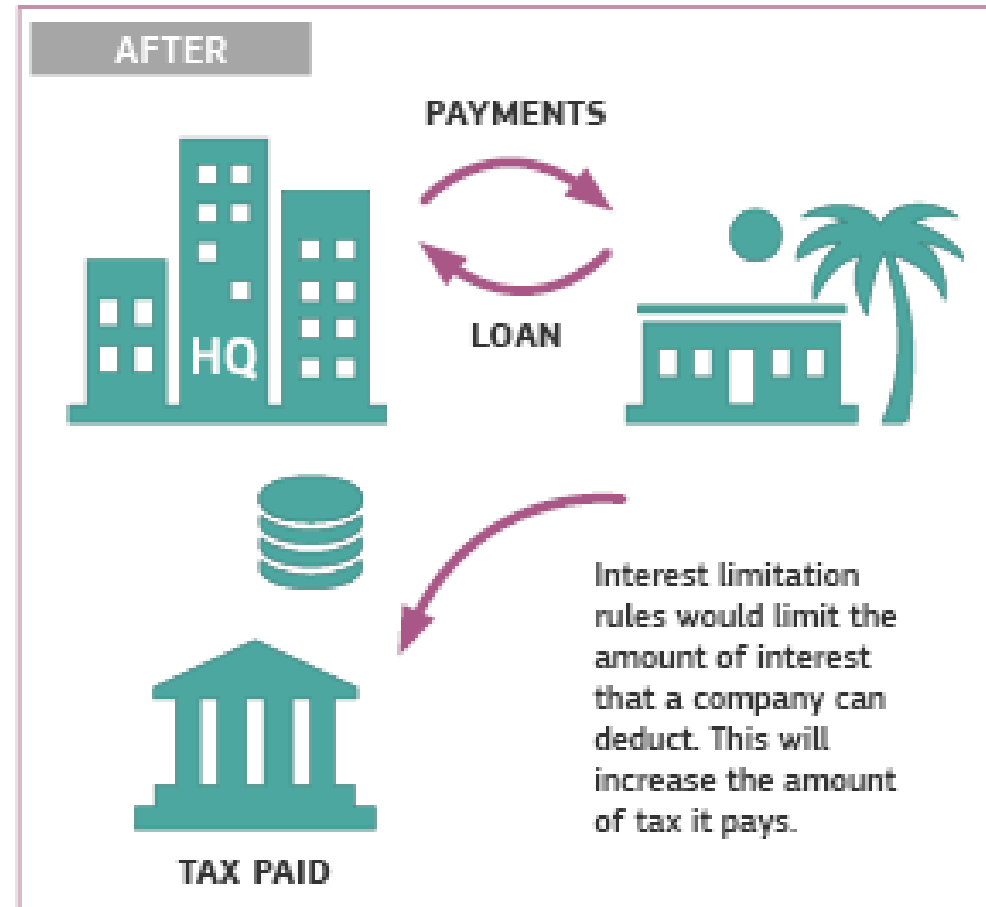
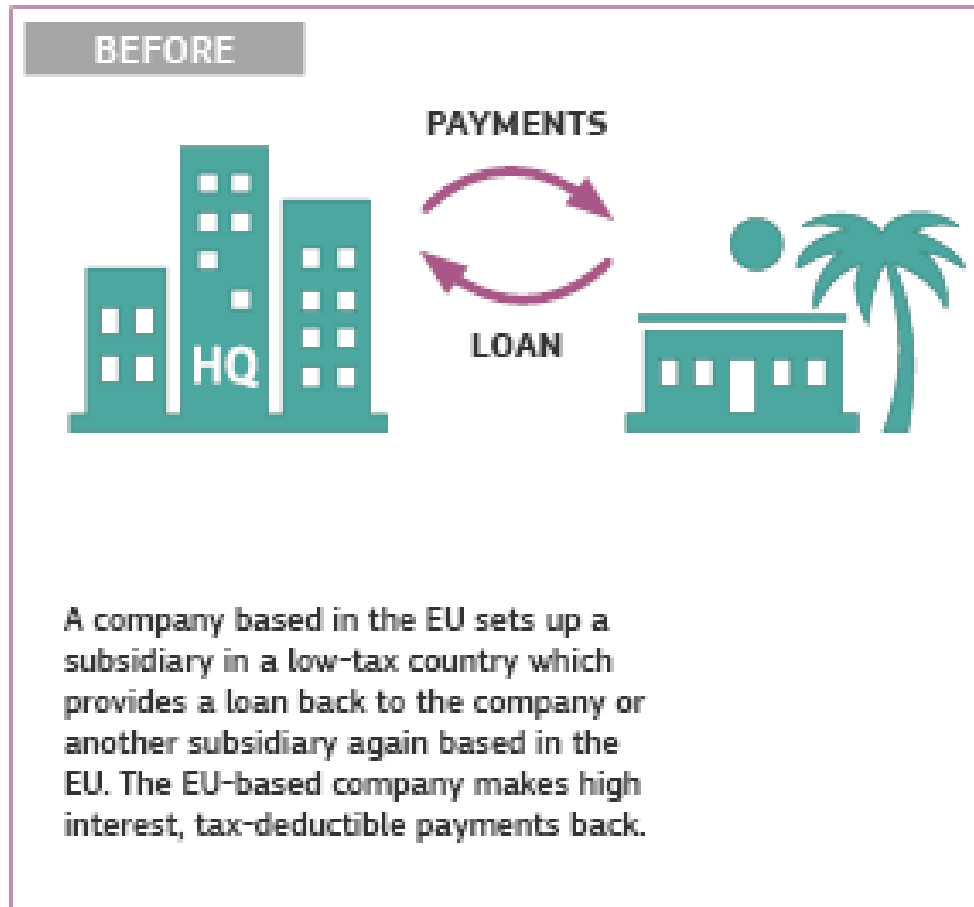


Ст.4 Ограничение процентных затрат (Interest Limitation Rules)

- С 1.01.19 в ЕС вводятся ограничения по отнесению процентов в затраты в налоговой базе.
- Превышения затрат по займам подлежат вычету в налоговом периоде, в котором они понесены, только **до 30% от прибыли (ЕБИТДА)** налогоплательщика до уплаты процентов, налогов и амортизации.
- «Превышения затрат по займам» означает сумму, на которую вычитаемые расходы по займам превышают налогооблагаемые процентные доходы.
- Понятие процентов расширенное и включают платежи по: profit participating loans, convertible bonds, zero coupon bonds, alternative financing arrangements, finance lease payments, capitalised interest, notional interest under derivative instruments or hedging arrangements, foreign exchange gains and losses on borrowings, guarantee fees.

До и после Interest Limitation Rules

THE LOW TAX LOANS: Interest Limitation Rules



Исключения из правила

- Разрешается вычитать превышающие расходы:
 - на сумму до 3 млн евро.
 - на всю сумму для компаний не входящих в консолидированную группу, не имеющих ассоциированных компаний и постоянных представительств.
- По компаниям – участникам консолидированной группы может применяться правило тонкой капитализации в 2% пункта.
- При имплементации страны ЕС могут вводить послабления:
 - Исключить займы, заключенные до 17.06.16.
 - Для инфраструктурных проектов
 - Для финансовых учреждений

Риск №4 – Action 2

Гибридные несоответствия

Ст. 9 Hybrid mismatches ATAD

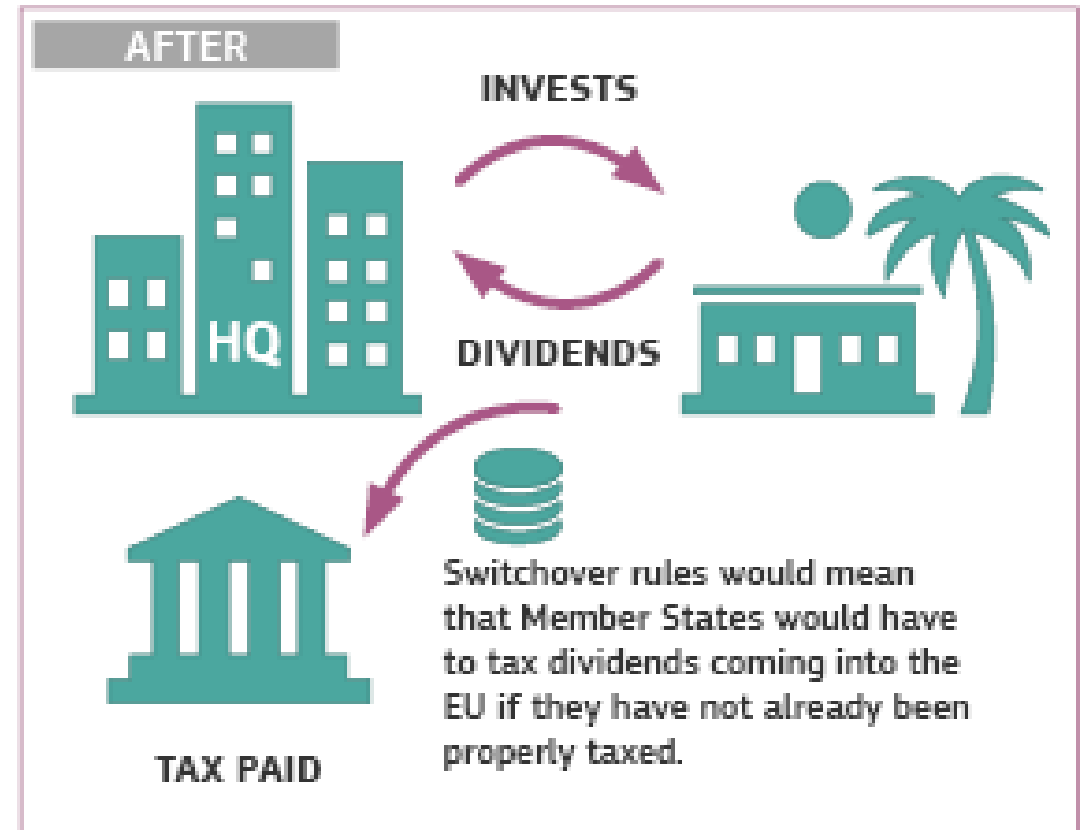
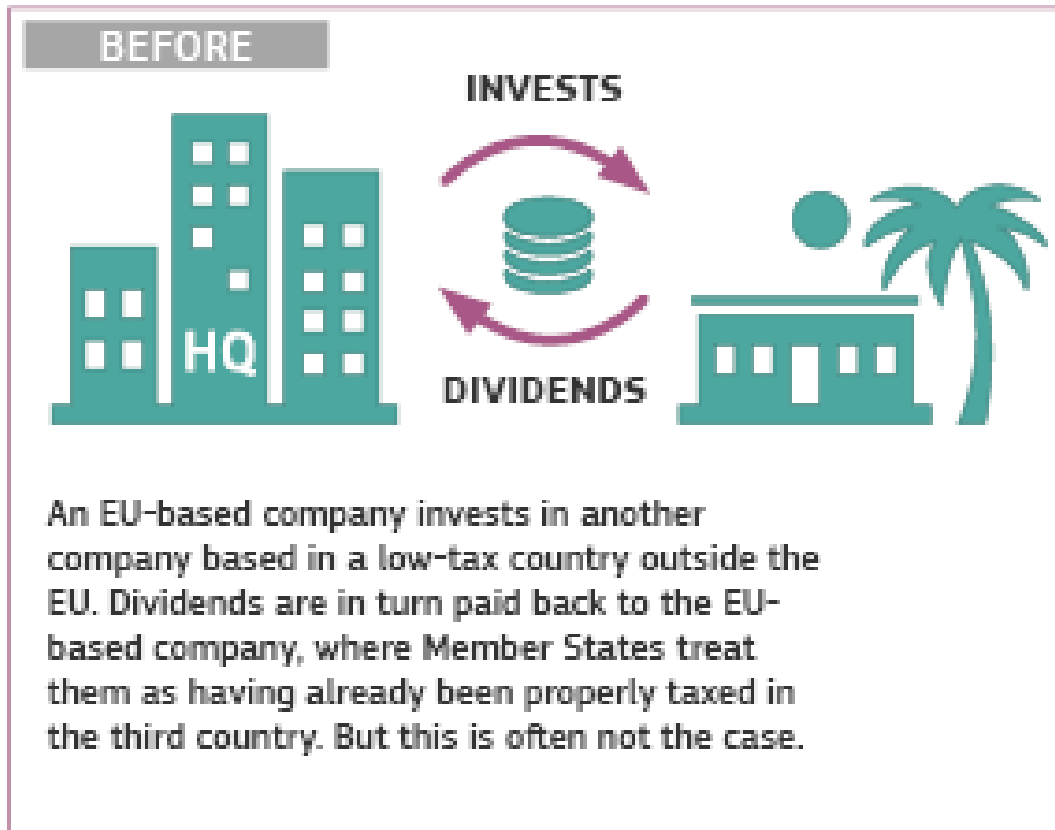


Гибридное несоответствие

- С 1.01.20 в ЕС вводятся правила против Hybrid mismatches.
- 29 мая 2017 были приняты изменения в ATAD (так называемые ATAD 2), поэтому с 2020 будут применяться расширенные правила более четко отражающий action 2 BEPS.
- «Гибридное несоответствие» - ситуация, когда налогоплательщик из ЕС вовлечен в ситуации:
 - double deduction,
 - deduction without inclusion,
 - hybrid transfers,
 - imported mismatches
 - and reverse hybrid entities.

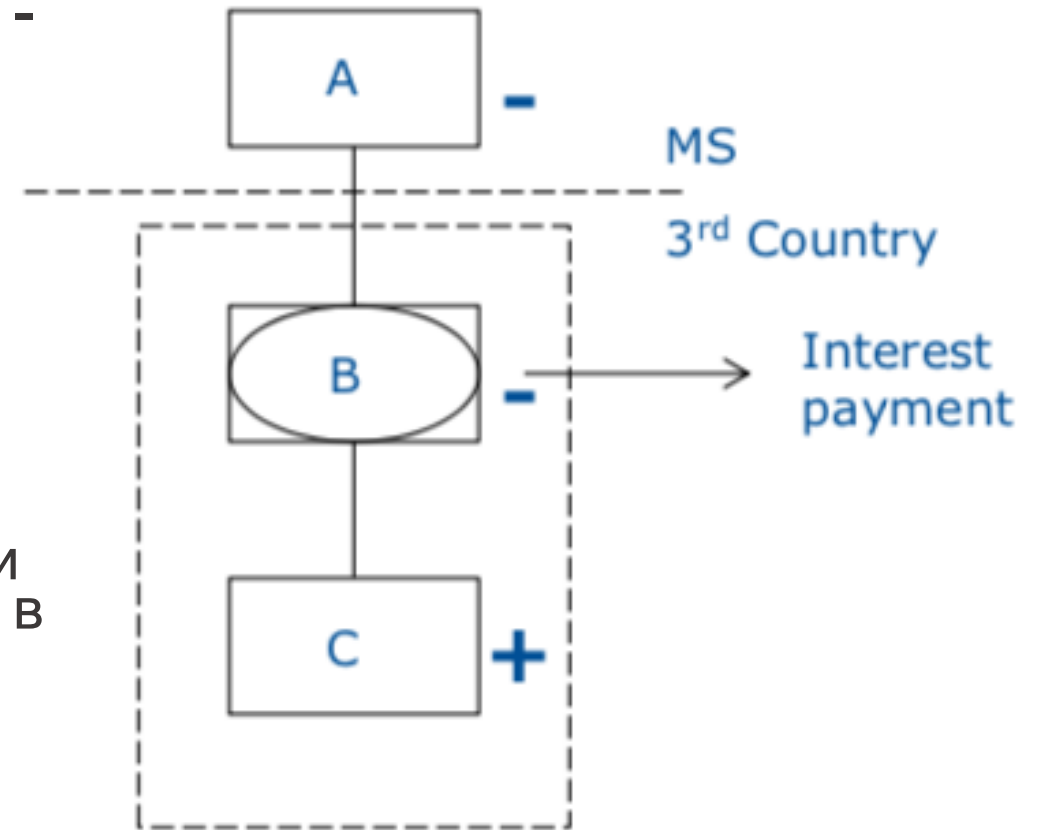
До и после Hybrid mismatches

THE SWITCHOVER: Taxing Dividends Effectively



Double deduction («двойной вычет»)

- **Double deduction** («двойной вычет») - вычет одного и того же платежа, расхода или убытка в двух странах.
- В случае, если гибридное несоответствие приводит к двойному вычету:
 - (a) в вычете должно быть отказано в стране ЕС, являющейся юрисдикцией инвестора; а также
 - (b) если вычет не отклонен в юрисдикции инвестора, вычет должен быть отклонен в стране ЕС, являющемся юрисдикцией плательщика.
- Тем не менее, любой такой вычет может быть зачтен против дохода с двойным включением, возникающего в текущем или последующем налоговом периоде.



Deduction without inclusion

- **Deduction without inclusion** - вычет платежа (включая начисленные) между HQ и PE или между двумя или более PE любой юрисдикции, в которой этот платеж считается выполненным (юрисдикция плательщика) без включения в налоговый доход в юрисдикции получателя.
 - Юрисдикция получателя - любая юрисдикция, в которой этот платеж получен \ считается полученным по закону любой юрисдикции.
- **Виды:**
 - Платеж по финансовому инструменту, если: (i) платеж не включается в течение 12 месяцев; и (ii) присутствуют различия в характеристиках инструмента или платежах.
Пример: инструмент рассматривается, как капитал в стране А, и как долг в стране В. Это приведет к вычету в стране В, как выплата процентов и освобождению от налога на дивиденды в стране А.
 - Платеж на **hybrid entity**.
Пример, операции с налогопрозрачными LLP / LP с участникам-нерезидентами.
 - Платеж субъекту, имеющему одно или несколько PE, приводит к вычету без включения, и этот результат является результатом различий в распределении платежей между головным офисом и PE или между двумя или более PE одного юридического лица в соответствии с законами юрисдикций, где юридическое лицо работает.
Пример, юрисдикции не облагающие налогом доход PE.
 - Платеж неучтенному постоянному представительству.
- Если гибридное несоответствие приводит к вычету без включения:
 - (a) в вычете должно быть отказано в стране ЕС, которое является юрисдикцией плательщика; а также
 - (b) если вычет не отклоняется в юрисдикции плательщика, сумма платежа, которая в противном случае привела бы к несоответствующему результату, включается в доход в стране ЕС, которое является юрисдикцией получателя.

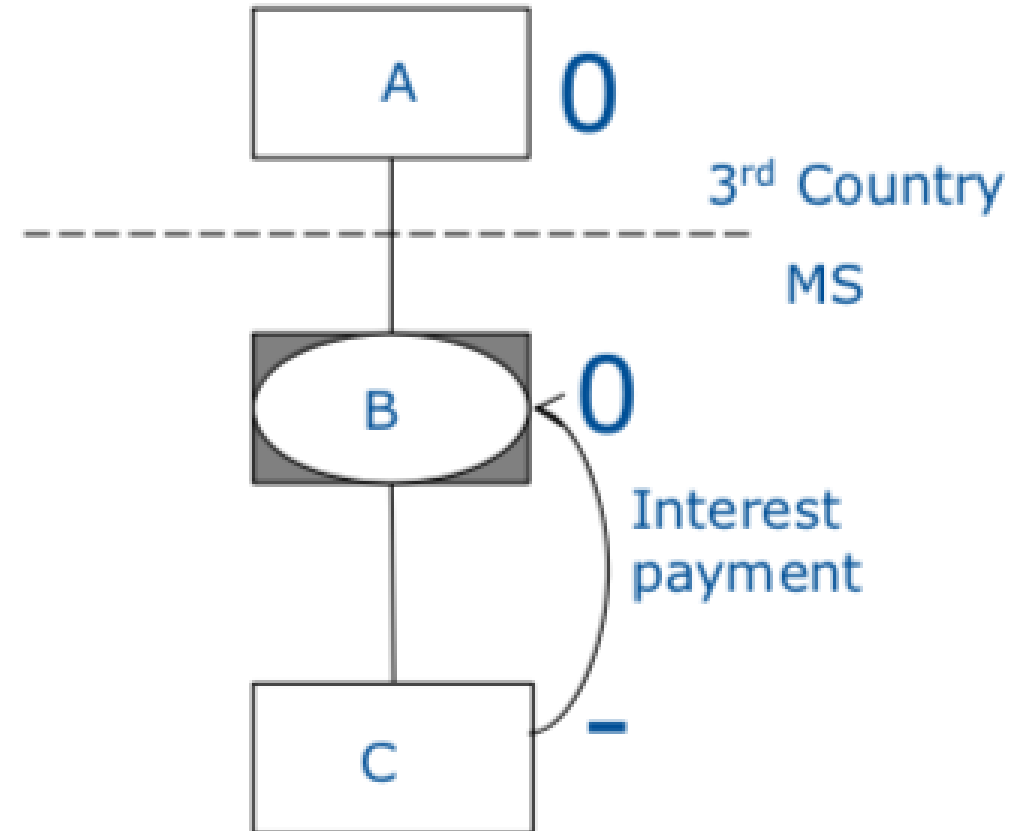


hybrid transfer

- «Гибридный перевод» - любое соглашение о передаче финансового инструмента, при котором базовый доход по переданному финансовому инструменту рассматривается для целей налогообложения, как одновременно получаемый более чем одной из сторон этого соглашения.
- В той степени, в которой гибридный перевод предназначен для получения льготы по налогу у источника при выплате, полученной по переданному финансовому инструменту более чем одной участвующим сторонам, страна ЕС налогоплательщика ограничивает выгоду такой льготы в пропорционально чистому налогооблагаемому доходу (net taxable income) относительно такого плательщика.

Reverse hybrids

- С 1.01.22 вводятся правила против reverse hybrids.
- Hybrid entity должна рассматриваться как резидент страны регистрации и облагаться налогом на ее доход в той мере, в которой этот доход не облагается иным образом.
- Не распространяется на инструменты коллективного инвестирования.



Риск №5 – Action 12

Раскрытие информации об агрессивных налоговых схемах

DAC6 – EU Directive on the mandatory disclosure and exchange of cross-border tax arrangements dd 25.05.18

OECD Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures dd 9.03.18



Action 12 BEPS на подходе

- Action 12 BEPS требует от юристов и самих налогоплательщиков раскрытия и обмена информации об агрессивных налоговых схемах.
- 9 марта 2018 OECD опубликовала Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, направленную против уклонения от автоматического обмена CRS по финансовым счетам и непрозрачных офшорных структур.
- Уже 25 мая 2018 Экофин утвердил DIRECTIVE (EU) 2018/822 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements (или DAC6), в которой утвердил положения OECD и более детально прописал "hallmarks" сделок, которые могут расцениваться как агрессивное налоговое планирование.

Directive on Administrative Cooperation – DAC

DAC1	DAC1	DAC2	DAC3	DAC4	DAC5	DAC6
2011/16/EU NON AEOI	2011/16/EU AEOI ITEMS	2014/107/EU AEOI ITEMS	2015/2376/EU AEOI ITEMS	2016/881/EU: AEOI ITEMS	2016/2258/EU NON AEOI	2018/822/EU AEOI ITEMS
Applies:1/2013	Applies:1/2015	Applies:1/2016	Applies:1/2017	Applies:6/2017	Applies:1/2018	Applies:7/2020
All exchanges of info except Art. 8	1 st exchanges on 2014 by: 30.6.2015	1st exchanges on 2016 by: 30.9.2017	1st exchanges by 30.9.2017	1st exchanges on 2016 by: 30.6.2018	Art. 22, para 1a	1st exchanges by: 31.8.2020
*Exchanges on request	Art. 8	Art. 8, para 3a	Art. 8a	Art. 8aa	Access by tax authorities to beneficial ownership information as collected under AML rules	Art. 8aaa and hallmarks in Annex 4
*Spontaneous exchanges	*Automatic exchange of information on 5 non-financial categories:	Automatic exchange on financial account information:	Automatic exchange of information (using a central directory as from 1.2018) of:	Automatic exchange of information on country-by-country reports on certain financial information:		*Mandatory disclosure rules for intermediaries and
*Presence in adm. offices	<i>*Income from employment</i>	<i>*Interests, dividends or other income generated by financial account</i>	*Advance cross-border rulings	<i>*Revenues</i>		*Automatic exchange of information on tax planning cross-border arrangements
*Simultaneous controls	<i>*Directors fees</i>	<i>*Gross proceeds from sale or redemption</i>	*Advance pricing arrangements	<i>*Profits</i>		
*Request for notification	<i>*Pensions</i>	<i>*Account balances</i>		<i>*Taxes paid and accrued</i>		
*Sharing best practices	<i>*Life insurance products</i>			<i>*Accumulated earnings</i>		
*Use of standard forms	<i>*Immovable property (income and ownership)</i>			<i>*Number of employees</i>		
				<i>*Certain assets</i>		

Reportable cross-border arrangement

- Reportable cross-border arrangement - любая трансграничная сделка о налоговом планировании, которая имеет один или несколько признаков (hallmark) и касается как минимум одной страны ЕС.
- hallmarks - типичные особенности механизмов агрессивного налогового планирования, которые потенциально указывают на уклонение от уплаты налогов или злоупотребление корпоративным налогом.
- О сделках, которые попадают под конкретный признак трансфертного ценообразования, необходимо будет сообщать, даже если они не удовлетворяют критерию «основная выгода» (получения налоговой льготы).
- Посредники и налогоплательщики в ЕС будут обязаны предоставлять информацию о reportable cross-border arrangement своим налоговым органам.

Hallmarks: Main Benefit Test, AEIO & UBO

Hallmarks


Main Benefit Test: "The main benefit or one of the main benefits of the tax scheme is to obtain a tax advantage."

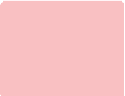
Hallmarks Main Benefit Test		Hallmarks AEIO and BO
Generic	Specific	
Confidentiality clause included in transaction	Certain tax loss arrangements	Schemes which may undermine automatic exchange of information
Fee structure reflects tax advantage	Conversion of income types which benefit from lower taxation or exemption	Schemes involving non-transparent legal or beneficial ownership chain
Standardized tax arrangements available to more than one taxpayer	Circular transactions without primary commercial function	

Hallmarks: Cross-border & TP

Hallmarks Cross-border Transactions		Hallmarks Transfer Pricing
Depreciation on same asset in multiple jurisdictions	Tax-deductible payment to an associated enterprise (AE) resident in a jurisdiction with no/almost zero CIT	Use of unilateral safe harbour rules
Multiple relief from double taxation	Tax-deductible payment to AE resident in an EU/OECD-blacklisted jurisdiction	Transfer of hard-to value intangibles
Cross-border mismatch asset transfer	Tax-deductible payment to AE resident in a jurisdiction where the payment is fully exempt	Intragroup cross-border transfer of functions and/or risks and/or assets, subject to the EBIT of the transferor(s)
Tax-deductible payment to an associated enterprise with no tax residency	Tax-deductible payment to AE resident in a jurisdiction where the payment benefits from a preferential tax regime	



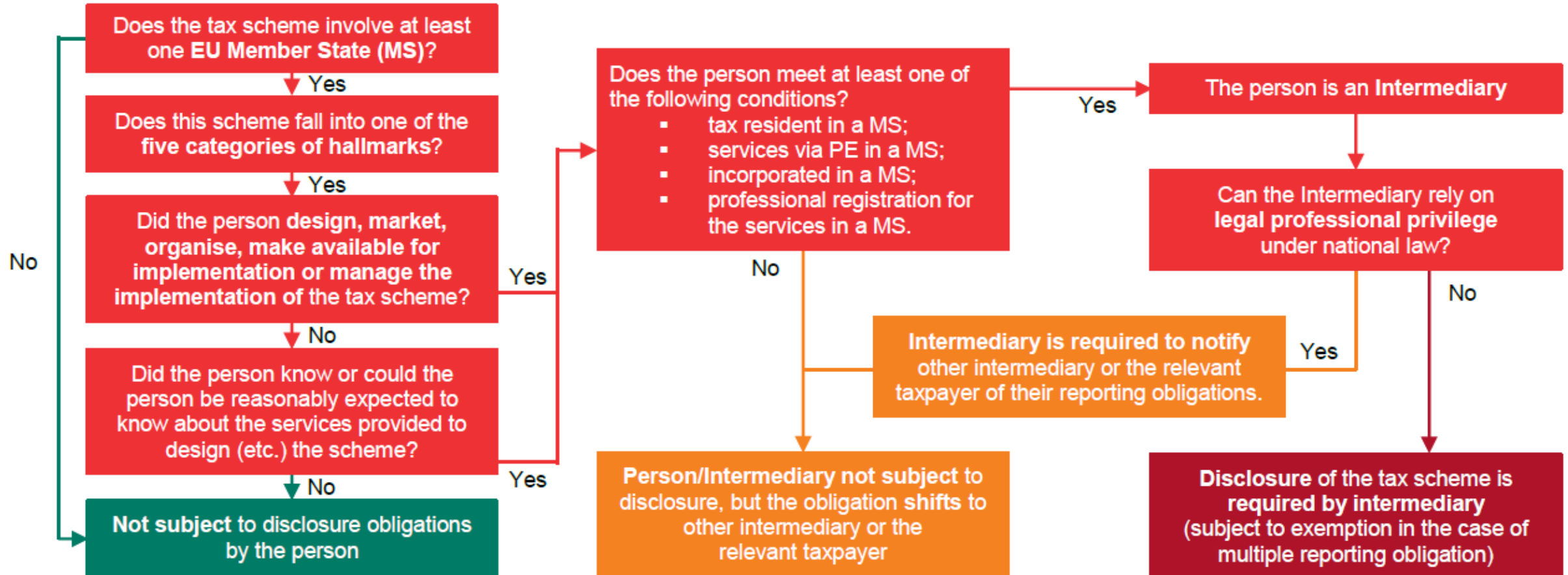
 Require the main benefit test to be fulfilled

 Do **not** require the main benefit test to be fulfilled

Кто такие посредники?

- «Посредник» - любое лицо в ЕС, которое разрабатывает, продает, организует, делает доступным для реализации или руководит реализацией reportable cross-border arrangement. Это лицо предоставляющее помощь, содействие или совет в отношении reportable cross-border arrangement.
- То есть это юристы, бухгалтеры, налоговые и финансовые консультанты, банки и консультанты.
- В случае, если страна ЕС гарантирует профессиональную тайну адвокатам, аудиторам, то обязательство смещается на налогоплательщика.
- В случае, если посредник находится за пределами ЕС, то обязательство смещается на налогоплательщика.

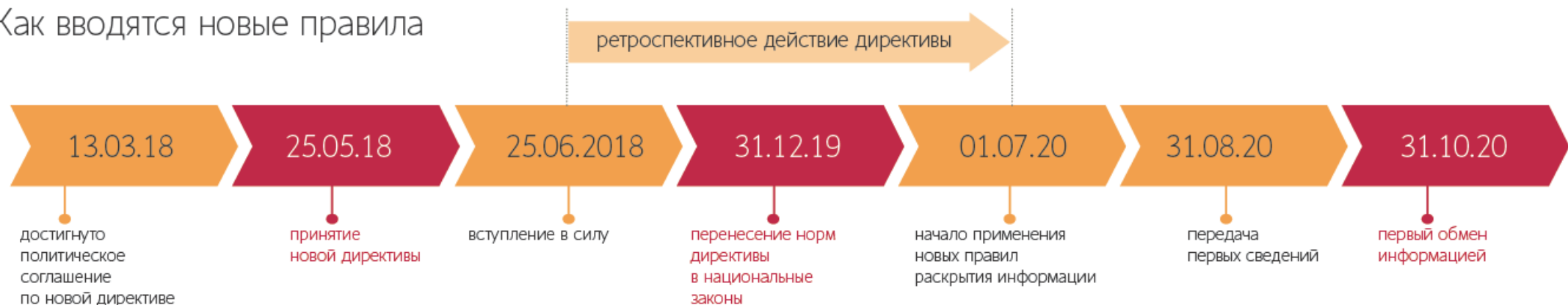
Алгоритм



Временные рамки

- Подотчетные лица должны начать собирать информацию с 25.06.2018.
- Посредники и налогоплательщики обязаны впервые представить информацию к 31 августа 2020 в отношении отчетных операций, совершенных в период с 25.06.2018 по 1.07.2020 («первый отчетный период»). Т.е. записи любых потенциально подлежащих отчетности сделок, которые имели место с 25.06.2018 года, должны храниться.
- Впоследствии первый «регулярный» обмен информацией между государствами ЕС должен состояться к 31.10.2020.
- После первого отчетного периода информация должна представляться в налоговые органы в течение 30 дней, начиная со дня, когда Reportable cross-border arrangement предоставляется для имплементации, готова к имплементации или когда первый шаг был сделан, в зависимости от того, что произойдет раньше

Как вводятся новые правила



Другие риски

- Отмена и существенная реформа классических офшорных режимов. Введение требований сабстанса для большинства видов деятельности офшорных компаний.
- Отказ банков от открытия транзакционных счетов для нерезидентов.
- Введение новых мер ЕС против юрисдикций из офшорных списков.
- Введение дополнительных налогов для цифровой экономики.
- Принятие в ЕС консолидированной корпоративной налоговой базы (ССТВ).

Вопросы и ответы

Эдуард Голодницкий

- telegram - @eduard_golodnitskiy
- Email – eduard@lawfirm.org.ua

