

НОВЫЕ ПРАВИЛА, ПРИМЕНИМЫЕ К ПАУШАЛЬНОМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ

PHILIPPE KENEL, ДОКТОР ЮРИДИЧЕСКИХ НАУК, АДВОКАТ В ЛОЗАННЕ, ЖЕНЕВЕ И БРЮССЕЛЕ,
PYTHON & PETER

В последние несколько лет ситуация с паушальным налогообложением, которое исчисляется на основе личных расходов, изменилась к лучшему; сегодня стабильность системы налогообложения обеспечена политически и юридически. Прежде всего, 30 ноября 2014 года народ Швейцарии большинством голосов в 59,2% отклонил инициативу под названием «Отмена налоговых привилегий для миллионеров (отмена паушального налогообложения)», заключающуюся в упразднении такого режима налогообложения. Во-вторых, этот референдум ознаменовал собой окончание периода принятия решений по целому ряду кантональных инициатив, направленных либо на отмену паушального налогообложения на кантональном уровне, либо на ужесточение применимых к нему требований.

Условия, которые должен выполнить налогоплательщик, чтобы иметь право на налогообложение согласно его расходам

Налогоплательщики, намеренные пользоваться режимом налогообложения на основании величины расходов должны выполнить требования статьи 14 закона о прямом налогообложении и статьи 6 закона о гармонизации прямого налогообложения. В этом случае важно помнить о трех важных моментах. Во-первых, кантоны не обязаны предлагать налогообложение на основе расходов. Следует отметить, что кантоны Аппенцель-Аусерроден, Базель-Ланд, Базель-Штадт, Шаффхаузен и Цюрих не признают такой режим налогообложения. Во-вторых, если лицо является резидентом кантона, признающего паушальное налогообложение, оно может быть субъектом данной формы налогообложения, при условии, что выполняются все требования, изложенные в статье, причем эти требования относятся ко всем членам семьи.

Для получения права на налогообложение согласно расходам налогоплательщик должен соответствовать следующим требованиям:

1) Он не должен быть гражданином Швейцарии, в связи с чем указанным правом не смогут воспользоваться граждане Швейцарии; иностранные граждане, уже выбравшие паушальное налогообложение, но приобретающие гражданство

Швейцарии; лица с двойным гражданством (Швейцарии и любой другой страны); супруги, если один из них имеет швейцарское гражданство, а второй является иностранным гражданином.

2) Налогоплательщик может быть субъектом паушального налогообложения изначально, по приезде в Швейцарию, и на неограниченный период, либо после отсутствия в стране в течение десяти и более лет. Данное правило выдвигает двойные требования. Во-первых, лицо является налогоплательщиком в течение неограниченного периода в Швейцарии (что, по сути, означает, что он должен быть резидентом) и, как следствие, обладать разрешением на проживание. Во-вторых, законом установлено, что такое право должно быть дано налогоплательщику либо изначально, либо после отсутствия в стране в течение десяти и более лет.

3) Налогоплательщик не должен заниматься какой-либо приносящей доход деятельностью на территории Швейцарии. На практике это означает, что налогоплательщики, пользующиеся такой формой налогообложения, не могут заниматься приносящей доход деятельностью на территории Швейцарии в качестве сотрудников швейцарской или иностранной компании либо в качестве индивидуальных предпринимателей. Однако они имеют право заниматься безвозмездной деятельностью в Швейцарии или за ее пределами, а также любой приносящей доход деятельностью вне пределов Швейцарии, будучи сотрудниками компании или индивидуальными предпринимателями. Читателю следует знать, что кантональные налоговые органы все тщательнее проверяют любую деятельность, которую налогоплательщики осуществляют в Швейцарии, чтобы предупредить возможность использования постоянного местожительства в Швейцарии в корыстных целях.

Налогоплательщик, применяющий налогообложение на основе расходов, может делать инвестиции, как в Швейцарии, так и в других странах. Если инвестиция делается в Швейцарии, ее размер, а также создаваемый с ее помощью доход должны приниматься во внимание при осуществлении описанного ниже расчета.

NEW RULES APPLICABLE TO LUMP-SUM TAXATION

After a period of unrest, expenditure-based taxation has stabilised over the course of recent years and its continued existence is assured on both the political and legal fronts. First of all, the Swiss people rejected an initiative entitled "Stop the tax privileges for millionaires (abolition of lump-sum taxation)" on 30 November 2014, by a majority of 59.2%, which aimed to abolish expenditure-based taxation. Secondly, this referendum brought to an end a period in which citizens were asked to decide on a number of cantonal initiatives aiming to either abolish lump-sum taxation on a cantonal level, or to toughen the conditions applied to it. Finally, the Federal Assembly voted in favour of the Federal Act on expenditure-based taxation (Loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense) on 28 September 2012, which constituted a reformation of this kind of taxation.

Как рассчитывается налог

Расчет как прямого федерального, так и кантонального налога (в том числе муниципального) основан на годовых расходах налогоплательщика. Для определения минимальной базы расчета и впоследствии общего подлежащего уплате налога следует различать требования, устанавливаемые законом о прямом налогообложении, которые связаны только с налогом на прибыль, и законом о гармонизации прямого налогообложения, которые регулируют как к налог на прибыль, так и налог на состояние.

Согласно закону о прямом налогообложении прямой федеральный налог, замещающий налог на прибыль, должен рассчитываться исходя из годовых расходов налогоплательщика, которые должны быть не ниже самой высокой из указанных ниже сумм:

- a) 400'000 CHF;
- b) семикратного размера арендной платы или арендной стоимости жилья, находящегося в собственности (для налогоплательщика, являющегося главой семьи); трехкратного размера ежегодных расходов на проживание и питание (для прочих налогоплательщиков);
- c) дохода, принимаемого во внимание при контрольном расчете.

В отношении кантонального налога, замещающего налог на прибыль, расчет производится на основании годовых расходов налогоплательщика, которые должны быть не ниже самой высокой из перечисленных ниже сумм:

- a) суммы, определяемой самим кантоном (во франкоговорящих кантонах: Берн, Женева и Невшаталь - 400'000 CHF; Во - около 360'000 CHF; Фрибург и Вале - 250'000 CHF; Юра - 200'000 CHF) при этом читателю следует помнить, что для лиц, не являющихся гражданами Европейского Союза, минимальные суммы могут быть выше;
- b) семикратного размера арендной платы или арендной стоимости жилья, находящегося в собственности (для налогоплательщика, являющегося главой семьи); трехкратного размера ежегодных расходов на проживание и питание (для прочих налогоплательщиков).

После расчета к этой сумме необходимо прибавить сумму кантонального налога на состояние, чтобы получить размер налогообложения на основе расходов.

Важным следствием реформы 28 сентября 2012 года стала возможность для кантонов применять на свое усмотрение методы расчета данного налога. Так, кантоны Фрибург, Юра и Вале, чтобы определить размер состояния налогоплатель-



щика, увеличивают сумму, которую учитывают при расчете налога, замещающего налог на доход, как минимум в 4 раза (Фрибург и Вале) и в 8 раз (в кантоне Юра). В свою очередь, в кантоне Невшатель установили, что налог на личное состояние должен рассчитываться на основе стоимости движимого и недвижимого имущества, расположенного на территории Швейцарии, или как минимум пятикратного размера суммы дохода, подлежащего налогообложению. Законы кантона Берн устанавливают, что налог на состояние должен рассчитываться на основе стоимости недвижимого имущества на территории кантона. В кантонах Во и Женева законодательные органы приняли закон, поднимающий на 10% значение, которое используют при расчете налога, замещающего налог на доход (в кантоне Во – на 15%, если семикратный размер годовой арендной платы или арендной стоимости имущества ниже 360'000 швейцарских франков). Хотелось бы подчеркнуть, что данные положения не относятся к фактическому состоянию; новые требования не обязуют налогоплательщиков декларировать свое состояние налоговым органам, за исключением тех его составляющих, которые требуются для контрольного расчета.

После расчета налога по описанным выше принципам и с использованием стандартного тарифа налогообложения эта сумма ежегодно сравнивается с суммой, определенной в ходе контрольного расчета, на основании и самой высокой суммы, подлежащей оплате, и следующих показателей:

- a) стоимости состояния в виде недвижимости в Швейцарии и доходы, которые оно генерирует;
- b) стоимости объектов движимого имущества в Швейцарии и доходов, которые они генерируют;
- c) объема движимого капитала в Швейцарии, в том числе в рамках антихрезы, и доходов, которые он генерирует;
- d) наличия авторских прав, патентов и прочих прав, используемых в Швейцарии, и суммы доходов, которые они генерируют;
- e) величины пенсии, ренты и пособия, полученных из источников на территории Швейцарии;
- f) суммы доходов, частично или полностью освобожденных от налогообложения за рубежом, в рамках соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенного со Швейцарией.

Международные соглашения

Как правило, налогоплательщики, пользующиеся режимом паушального налогообложения, находятся под защитой соглашений об избежании двойного налогообложения. Тем не менее, процедура применения некоторых соглашений неоднозначна.

Соглашения, заключенные Швейцарией с Германией, Австрией, Бельгией, Италией, Канадой, Норвегией и США, определяют «модифицированную базу налогообложения». Это означает, что в рамках соглашений об избежании двойного налогообложения указанные государства рассматривают лицо как резидента только в том случае, если оно, выбрав налогообложение согласно расходам в Швейцарии, облагается там налогом не только на налогооблагаемой базе, определенной согласно изложенным выше общим принципам, но и в отношении всех доходов из государства-источника, взимаемых в Швейцарии в рамках соответствующего соглашения об избежании двойного налогообложения.

В соглашении, заключенном между налоговыми органами Швейцарии и Франции в 1967 году, в частности, было установлено, что субъект налогообложения согласно расходам в Швейцарии защищен соглашением об избежании двойного налогообложения при условии уплаты налога, на 30% превышающего обычную сумму, в соответствии с изложенными выше принципами. С 1 января 2013 года ситуация стала поистине парадоксальной. С одной стороны, Франция приняла непропорциональное решение, по которому налогоплательщики, выбирающие налогообложение согласно расходам, больше не могут получать выгоду от договора между странами даже при уплате повышенного налога. С другой стороны, налоговые органы Швейцарии на вполне законных основаниях продолжают оспаривать это решение. Мы считаем, что швейцарским дипломатам следует найти решение, приемлемое также для наших французских партнеров. Не вдаваясь в подробности, можно сказать, что позиция Франции крайне не убедительна, в особенности после 28 сентября 2012 года, когда было принято решение, по которому лица, уплачивающие налоги на основе расходов в Швейцарии, также обязаны уплачивать налог на личное состояние.

Заключение

Система налогообложения согласно расходам стабилизировалась во благо Швейцарии и ее налогоплательщиков. Сегодня она защищена как политически, так и юридически благодаря реформе, принятой парламентом, а также решительному отказу от инициативы под названием «Отмена налоговых привилегий для миллионеров (отмена паушального налогообложения)». Единственный вопрос, который пока остался без ответа, связан с применением договора об избежании двойного налогообложения между Францией и Швейцарией.