

Перевод решения: Alta Energy

****ВЕРХОВНЫЙ СУД КАНАДЫ****

****ССЫЛКА:**** Канада против Alta Energy Luxembourg S.A.R.L., 2021 SCC 49

****АПЕЛЛЯЦИЯ СЛУШАЛАСЬ:**** 19 марта 2021 г.

****РЕШЕНИЕ ВЫНЕСЕНО:**** 26 ноября 2021 г.

****НОМЕР ДЕЛА:**** 39113

****МЕЖДУ:****

****Её Величество Королева****

Апеллянт

****и****

****Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.****

Респондент

****СОСТАВ СУДА:**** Главный судья Вагнер и судьи Абелла, Молдавер, Каракацанис, Коте, Браун, Роу, Мартин и Касирер.

****ОБОСНОВАНИЕ РЕШЕНИЯ:****

(пункты 1–97)

Судья Коте (при поддержке судей Абеллы, Молдавера, Каракацанис, Брауна и Касирера)

****СОВМЕСТНОЕ ОСОБОЕ МНЕНИЕ:****

(пункты 98–189)

Судьи Роу и Мартин (при поддержке главного судьи Вагнера)

****ПРИМЕЧАНИЕ:**** Настоящий документ подлежит редакционной правке перед его окончательным воспроизведением в Сборнике решений Верховного суда Канады.

****Её Величество Королева****

Апеллянт

против

****Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.****

Респондент

****Индексируется как: Канада против Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.****

****2021 SCC 49****

****Номер дела: 39113.****

****2021: 19 марта; 2021: 26 ноября.****

****Присутствовали:**** Главный судья Вагнер и судьи Абелла, Молдавер, Каракацанис, Коте, Браун, Роу, Мартин и Касирер.

****ПО АПЕЛЛЯЦИИ НА РЕШЕНИЕ ФЕДЕРАЛЬНОГО АПЕЛЛЯЦИОННОГО СУДА****

Налогообложение — Подоходный налог — Уклонение от уплаты налогов — Применение общего правила противодействия уклонению от уплаты налогов — Значительный прирост капитала, полученный корпоративным резидентом Люксембурга от продажи акций, стоимость которых была основана преимущественно на недвижимом имуществе, расположенном в Канаде — Корпорация, заявляющая об освобождении от канадского налога на основании того, что акции являлись имуществом, защищенным налоговым соглашением между Канадой и Люксембургом — Применимо ли общее правило противодействия уклонению от уплаты налогов для отказа в запрошенном освобождении от налога — Закон о подоходном налоге, R.S.C. 1985, с. 1 (5-е доп.), ст. 245 — Конвенция между Правительством Канады и Правительством Великого Герцогства Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал, Can. T.S. 2000 No. 22, ст. 13.

В 2011 году две американские фирмы основали американскую компанию с целью приобретения и разработки объектов нетрадиционной добычи нефти и природного газа. Для ведения этой деятельности была учреждена компания Alta Energy Partners Canada Ltd. («Альта Канада»), полностью принадлежащая канадская дочерняя компания этой американской компании. В 2012 году была проведена реструктуризация «Альта Канада». В рамках реструктуризации по законодательству Люксембурга была зарегистрирована компания Alta Energy Luxembourg S.A.R.L. («Альта Люксембург»), акции которой были выпущены в пользу нового канадского партнерства. В тот же день «Альта Люксембург» приобрела все акции «Альта Канада». В 2013 году она продала эти акции, получив прирост капитала в размере более 380 миллионов долларов. Оплата за акции была

организована таким образом, что «Альта Люксембург» не получила никаких средств от продажи. После продажи «Альта Люксембург» не вела никакой другой коммерческой деятельности и не имела других инвестиций.

Прирост капитала был задекларирован налоговым органам Люксембурга и подлежал полному налогообложению в соответствии с внутренним законодательством Люксембурга. В своей канадской налоговой декларации за 2013 год «Альта Люксембург» заявила об освобождении от канадского налога на том основании, что прирост капитала не включался в её «налогооблагаемый доход, полученный в Канаде» согласно статье 115(1)(b) Закона о подоходном налоге («Закон»), поскольку акции являлись «имуществом, защищенным соглашением» в соответствии со статьями 13(4) и (5) Конвенции между Правительством Канады и Правительством Великого Герцогства Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал («Соглашение»). Статья 13(4) Соглашения предусматривает освобождение резидентов Люксембурга от канадского налога на прирост капитала от отчуждения акций, стоимость которых в основном определяется недвижимым имуществом, расположенным в Канаде, и в котором велась коммерческая деятельность компании.

Министр отказал в освобождении от налога на основании Соглашения. «Альта Люксембург» подала апелляцию в Налоговый суд Канады. Министр утверждал, что освобождение для имущества, используемого в коммерческой деятельности, предусмотренное статьей 13(4) Соглашения, не применяется, и, в качестве альтернативы, если акции все же квалифицируются как имущество, защищенное соглашением, должно применяться общее правило противодействия уклонению от уплаты налогов («ОППУ») согласно статье 245 Закона. Налоговый суд установил, что акции являлись имуществом, защищенным соглашением. В отношении ОППУ стороны согласились, что реструктуризация была «сделкой по избежанию налогообложения» в значении статьи 245(3) Закона, которая привела к получению налоговой выгоды. Налоговый суд постановил, что сделка по избежанию налогообложения не привела к неправомерному использованию или злоупотреблению положениями Закона или Соглашения. Федеральный апелляционный суд отклонил апелляцию Министра, в которой поднимался только вопрос о применимости ОППУ.

****Постановлено (главный судья Вагнер и судьи Роу и Мартин выразили особое мнение): В апелляции следует отказать.****

****Мнение судей Абеллы, Молдавера, Каракацанис, Коте, Брауна и Касирера:**** Министр не выполнила возложенное на неё бремя доказывания злоупотребления в целях уклонения от уплаты налогов. Согласившись включить в Соглашение специальное освобождение для недвижимого имущества, Канада стремилась поощрять инвестиции резидентов Люксембурга в бизнес-активы, воплощенные в недвижимом имуществе, расположенном в Канаде, и извлекать из этого выгоду.

«Альта Люксембург» осуществила именно такую инвестицию. Она является резидентом Люксембурга и, как таковая, освобождается от канадских налогов на прирост капитала, полученный при отчуждении акций своей полностью принадлежащей ей канадской дочерней компании.

ОППУ действует как законодательное ограничение как налоговой определенности, так и общепринятого принципа, согласно которому налогоплательщики вправе организовывать свои дела таким образом, чтобы минимизировать сумму уплачиваемых налогов. Оно запрещает сделки, направленные на злоупотребление в целях уклонения от уплаты налогов, включая те, в которых налогоплательщики стремятся получить выгоды по соглашению, которые никогда не предполагались договаривающимися государствами, но оно не может использоваться для коренного изменения критериев, по которым лицо имеет право на льготы, предусмотренные соглашением. Применение ОППУ включает трехэтапный процесс, направленный на определение: (1) наличия налоговой выгоды, вытекающей из сделки; (2) является ли сделка сделкой по избежанию налогообложения; и (3) является ли сделка по избежанию налогообложения злоупотреблением. Для определения того, является ли сделка злоупотреблением, Суд установил двухэтапный анализ. На первом этапе положения, на которые ссылаются для получения налоговой выгоды, толкуются для определения их целей, смысла и назначения. В случаях толкования соглашений это должно делаться с целью реализации истинного намерения сторон. На втором этапе проводится фактический анализ для определения, противоречит ли рассматриваемая сделка по избежанию налогообложения целям, смыслу и назначению положений.

Целями, смыслом и назначением освобождения для имущества, используемого в коммерческой деятельности, предусмотренного статьями 13(4) и (5) Соглашения, является содействие международным инвестициям. Целями, смыслом и назначением статей 1 и 4, которые делают резидентство центральным для применения Соглашения, является предоставление всем лицам, являющимся резидентами по законодательству одного или обоих договаривающихся государств, права требовать льгот по Соглашению, при условии, что их статус резидента может повлечь для них полную налоговую ответственность. Согласно статье 4, «резидентство» в рамках Соглашения основывается на подверженности налогообложению в одном или обоих договаривающихся государствах по причине domiciliа, местожительства, места управления или другого аналогичного критерия. В контексте корпораций требование «подверженности налогообложению» выполняется, когда внутреннее законодательство договаривающегося государства возлагает на корпорацию полную налоговую ответственность, поскольку она имеет свое резидентство в этом государстве. Резидентство определяется законодательством договаривающегося государства, в котором заявляется резидентство. В соответствии с международной практикой законодательство Люксембурга предоставляет статус резидента корпорациям,

имеющим в Люксембурге либо свой юридический адрес, либо центральное управление. Это не отклоняется от общепринятой практики до такой степени, чтобы сделка, заключенная в Соглашении, могла быть поддержана только в том случае, если резиденты Люксембурга, претендующие на льготы, имеют достаточные существенные экономические связи со своей страной резидентства. Если бы составители действительно намеревались включить в сферу действия Соглашения только корпорации с достаточными существенными экономическими связями со своей страной резидентства, они бы четко обозначили свое намерение отойти от такого общепринятого критерия, как «место регистрации» или «юридический адрес».

Еще один контекстуальный элемент дополнительно подкрепляет вывод о том, что целью статей 1 и 4 Соглашения не является предоставление льгот исключительно корпорациям с достаточными существенными экономическими связями со своей страной резидентства.

достаточные существенные экономические связи со страной их резидентства: включение в Соглашение статьи 28(3), которая отказывает в предоставлении льгот определенным люксембургским холдинговым компаниям. Выбор сторонами такого подхода следует понимать как отказ от признания значимости экономических связей для определения того, какие корпорации должны иметь право на льготы, а какие — нет. Этот выбор указывает на то, что разработчики намеревались исключить [из сферы действия Соглашения] корпорацию с минимальными экономическими связями с одним из договаривающихся государств только в том случае, если такая корпорация является холдинговой компанией, пользующейся преимуществами известного люксембургского режима «налоговой гавани». В свете этого явного намерения дух статей 1 и 4 не заключался в том, чтобы ограничить доступ к льготам Соглашения для корпораций, имеющих достаточные существенные экономические связи со страной своего резидентства.

Хотя отсутствие специальных норм о противодействии уклонению от уплаты налогов не является решающим фактором для применения Общего правила противодействия уклонению от налогообложения (ОППУН), оно проливает свет на намерения договаривающихся государств. Это не тот случай, когда Парламент не предвидел или не мог предвидеть налоговую стратегию, использованную налогоплательщиком. Использование транзитных компаний — юридических лиц, созданных в государстве преимущественно для получения льгот по соглашению, которые не были бы доступны напрямую, — не являлось непредвиденной налоговой стратегией на момент заключения Соглашения. Варианты для исправления ситуации были доступны и известны сторонам, но они сделали осознанный выбор: защитить одни льготы от использования транзитными компаниями, а другие оставить незащищенными. Если бы стороны действительно намеревались воспрепятствовать таким корпорациям в использовании

освобождения для имущества, используемого в предпринимательской деятельности, они могли бы это сделать. В совокупности с преобладавшим на момент заключения Соглашения предпочтением Канады пользоваться экономическими выгодами от иностранных инвестиций, а не более высокими налоговыми поступлениями, это делает обоснование освобождения для имущества, используемого в предпринимательской деятельности, еще более ясным. Тот факт, что прирост капитала может не облагаться налогом в Люксембурге, что приводит к двойному неналогообложению, и тот факт, что транзитные компании могут воспользоваться освобождением для имущества, используемого в предпринимательской деятельности, являются результатами налогового планирования, соответствующими договоренности, достигнутой между Канадой и Люксембургом.

Применяя ОППУН, Канада в настоящее время стремится пересмотреть свою договоренность, чтобы обеспечить себе как иностранные инвестиции, так и налоговые поступления. Налоговые соглашения изобилуют выбором. Одним из ключевых решений, принятых Канадой и Люксембургом при заключении Соглашения, было отступление от Модельной конвенции ОЭСР по налогам на доходы и капитал путем предоставления государству резидентства лица права облагать налогом прирост капитала, полученный от отчуждения акций или иных аналогичных долей участия, стоимость которых преимущественно определяется стоимостью недвижимого имущества, используемого в предпринимательской деятельности корпорации. Освобождение для имущества, используемого в предпринимательской деятельности, является явным отступлением от теории экономической принадлежности, согласно которой стороны соглашения избегают двойного налогообложения путем распределения права взимать налоги в пользу того договаривающегося государства, с которым доход и налогоплательщик связаны наиболее тесно. Фактически Канада согласилась отказаться от своего права облагать налогом определенные юридические лица, зарегистрированные в Люксембурге, в обмен на рабочие места и экономические возможности, которым будет способствовать освобождение для имущества, используемого в предпринимательской деятельности.

Положения Соглашения сработали так, как и было задумано — сделка по уклонению от уплаты налогов не нарушила и не свела на нет объект, дух или цель рассматриваемых положений. Следовательно, злоупотребления не было, поэтому ОППУН не может быть применено для отказа в истребуемой налоговой льготе. Соглашение ясно показывает, что Канада и Люксембург договорились о передаче полномочий по налогообложению Люксембургу при соблюдении условий освобождения для имущества, используемого в предпринимательской деятельности. В Соглашении нет ничего, что указывало бы на то, что транзитная компания-резидент Люксембурга, созданная для единственной цели, не может воспользоваться льготами Соглашения по каким-либо иным соображениям. Положения Соглашения сработали так, как и было задумано; злоупотребления не

было, и, следовательно, ОППУН не может быть применено для отказа в истребуемой налоговой льготе.

По мнению Главного судьи Вагнера и судей Роу и Мартин (особое мнение): Апелляцию следует удовлетворить. Требование компании «Альта Люксембург» о предоставлении налоговой льготы в соответствии с Соглашением является результатом сделок, направленных на недобросовестное уклонение от уплаты налогов. Нижестоящие суды не определили должным образом основную идею, лежащую в основе соответствующих положений Соглашения. Они придали значение только тексту и не учли, с какой целью эти положения были введены. Это не тот анализ, который предписывается в рамках ОППУН. Формальное соблюдение налогового соглашения таким образом, который сводит на нет основную идею положений, на которые ссылается налогоплательщик, — это именно то, что влечет за собой применение ОППУН. Хотя в канадском праве давно существует принцип, согласно которому налогоплательщики могут организовывать свои дела так, чтобы минимизировать сумму уплачиваемого налога, неограниченное применение этого принципа может ввести налогоплательщиков в заблуждение, заставив их поверить в приемлемость схем налогового планирования, которые лишь формально соответствуют положениям Закона. Аналогичным образом, недобросовестное использование налоговых соглашений («*treaty shopping*») не является злоупотреблением по своей сути, но в тех случаях, когда права на налогообложение в налоговом соглашении распределяются на основе экономической принадлежности, а транзитные компании заявляют права на налоговые льготы, несмотря на отсутствие какой-либо реальной экономической связи с государством резидентства, такое использование соглашений является недобросовестным.

Канада приняла меры по борьбе с недобросовестным международным уклонением от уплаты налогов, введя в действие ОППУН, которое отказывает в налоговых льготах, когда налогоплательщики совершают сделки, формально соответствующие тексту применяемых налоговых норм, но не согласующиеся с их основной идеей. Таким образом, ОППУН возлагает на суды необычную обязанность выходить за рамки буквального толкования применимых положений, чтобы определить, не сводят ли рассматриваемые сделки на нет их основную идею. Толкование, ограниченное буквой этих законодательных положений, противоречило бы воле Парламента и не соответствовало бы роли судов. Поскольку в рамках ОППУН вопрос заключается не в том, *может ли* налогоплательщик претендовать на налоговую льготу, а в том, *почему* эта льгота была предоставлена, анализ в соответствии с ОППУН не ограничен текстом так же, как традиционное толкование закона. Хотя это порождает определенную степень неопределенности для налогоплательщиков, допущение того, что ОППУН создает такую неопределенность, было осознанным выбором Парламента, когда он принимал норму, способную противодействовать схемам уклонения от уплаты налогов, эксплуатирующим законодательство и соглашения Канады. В тех

случаях, когда такие схемы переходят черту недобросовестного уклонения от уплаты налогов, вывод о применимости ОППУН не противоречит принципам правовой определенности, предсказуемости и справедливости.

Распределение полномочий по налогообложению в Соглашении следует теории «экономической принадлежности», поэтому объект, дух или цель соответствующих положений Соглашения заключаются в том, чтобы передать права на налогообложение государству, имеющему наиболее тесную экономическую связь с доходом налогоплательщика. Согласно статье 13(5), государство резидентства сохраняет свою юрисдикцию по налогообложению прироста капитала, за исключением случаев, предусмотренных в пунктах (1)–(4) статьи 13. Статья 13(1) сохраняет за государством источника право облагать налогом доходы от недвижимого имущества, расположенного в этом государстве, а статья 13(4) сохраняет за государством источника право облагать налогом прирост капитала от отчуждения акций, стоимость которых преимущественно определяется стоимостью расположенного в этом государстве недвижимого имущества, если только компания не ведет предпринимательскую деятельность на этом имуществе. Освобождение для имущества, используемого в предпринимательской деятельности, передает право облагать налогом прирост капитала от отчуждения недвижимого имущества, на котором ведется предпринимательская деятельность, государству резидентства. Основная идея освобождения для имущества, используемого в предпринимательской деятельности, заключается в поощрении инвестиций; оно отражает тот факт, что стоимость имущества определяется предпринимательской деятельностью, а не самим недвижимым имуществом. Таким образом, статья 13(4) передает Люксембургу право облагать налогом косвенные доходы своих резидентов от расположенного в Канаде недвижимого имущества, используемого в предпринимательской деятельности.

В данном деле злоупотребление очевидно. Компания «Альта Люксембург» не имела реальных экономических связей с Люксембургом, поскольку она была лишь транзитной компанией, созданной в Люксембурге для того, чтобы резиденты третьих государств могли воспользоваться налоговым освобождением в соответствии с Соглашением. Такое отсутствие какой-либо реальной экономической связи с Люксембургом сводит на нет основную идею соответствующих положений Соглашения. Федеральное правительство не ставило перед собой преднамеренной цели создать условия для неограниченного уклонения от уплаты налогов с помощью таких схем, в которых была использована компания «Альта Люксембург». Суд не должен узаконивать такое вопиющее недобросовестное уклонение от уплаты налогов, основываясь на мнении, что Канаде следовало договориться об иных условиях соглашения. Предварительные рассуждения (**ex ante**) о том, как сторонам соглашения следовало бы поступить, исходя из предположительно доступных им альтернатив, придают первостепенное значение тому, чего в соглашении нет. Парламент был вправе

полагаться на ОППУН для борьбы с недобросовестным использованием Соглашения, а не вести переговоры о включении в него специальной нормы. В центре внимания должно быть то, о чем стороны фактически договорились, и не сводит ли сделка налогоплательщика на нет основную идею соответствующих положений.

Цель и дух соответствующих положений были сведены на нет в результате предпринятых сделок по обходу налогового законодательства. В процессе взаимных уступок, характерных для переговоров по заключению международных соглашений, Канада, безусловно, не отказалась от Общего правила противодействия избежанию налогообложения (GAAR).

Обстоятельства настоящего дела представляют собой яркий пример того, как искушенный налогоплательщик, основываясь на профессиональных налоговых консультациях, проводит реструктуризацию с целью избежать уплаты канадского налога. В таких случаях принцип справедливости не должен игнорироваться. Что касается степени неопределенности, вносимой Общим правилом противодействия избежанию налогообложения (GAAR), то она уравнивается возложенным на государство («Корону») бременем доказывания того, что сделки по избежанию налогообложения противоречат цели, духу или назначению положений, на которые ссылается налогоплательщик, а также тем, что любые сомнения при применении GAAR должны толковаться в пользу налогоплательщика.

****Цитируемые судебные решения****

****Судья Коте:****

Применено: *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601; Copthorne Holdings Ltd. v. Canada, 2011 SCC 63, [2011] 3 S.C.R. 721;* одобрено: *Prévost Car Inc. v. Canada, 2009 FCA 57, [2010] 2 F.C.R. 65;* имеются ссылки на: *R. v. MIL (Investments) S.A., 2007 FCA 236, [2007] 4 C.T.C. 235; MIL (Investments) S.A. v. R., 2006 TCC 460, [2006] 5 C.T.C. 2552; Commissioners of Inland Revenue v. Duke of Westminster, [1936] A.C. 1; Lipson v. Canada, 2009 SCC 1, [2009] 1 S.C.R. 3; R. v. Melford Developments Inc., [1982] 2 S.C.R. 504; Crown Forest Industries Ltd. v. Canada, [1995] 2 S.C.R. 802; Stubart Investments Ltd. v. The Queen, [1984] 1 S.C.R. 536; J. N. Gladden Estate v. The Queen, [1985] 1 C.T.C. 163; Cudd Pressure Control Inc. v. R., [1999] 1 C.T.C. 1; SA Andritz, No. 233894, Conseil d'État (Section du Contentieux), December 30, 2003; R. v. Hauser, [1979] 1 S.C.R. 984; R. v. McLeod (1950), 97 C.C.C. 366; Dilworth v. Commissioner of Stamps, [1899] A.C. 99; Shell Canada Ltd. v. Canada, [1999] 3 S.C.R. 622; Sun Indalex Finance, LLC v. United Steelworkers, 2013 SCC 6, [2013] 1 S.C.R. 271.*

****Судьи Роу и Мартин (особое мнение):****

*Commissioners of Inland Revenue v. Duke of Westminster, [1936] A.C. 1; Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601; Shell Canada Ltd. v. Canada,

[1999] 3 S.C.R. 622; Copthorne Holdings Ltd. v. Canada, 2011 SCC 63, [2011] 3 S.C.R. 721; Lipson v. Canada, 2009 SCC 1, [2009] 1 S.C.R. 3; RMM Canadian Enterprises Inc. v. R., [1998] 1 C.T.C. 2300; McNichol v. The Queen, 97 D.T.C. 111; MIL (Investments) S.A. v. R., 2006 TCC 460, [2006] 5 C.T.C. 2552; Prévost Car Inc. v. Canada, 2009 FCA 57, [2010] 2 F.C.R. 65; Crown Forest Industries Ltd. v. Canada, [1995] 2 S.C.R. 802; Fundy Settlement v. Canada, 2010 FCA 309, [2012] 2 F.C.R. 374; R. v. MIL (Investments) S.A., 2007 FCA 236, [2007] 4 C.T.C. 235; Fundy Settlement v. Canada, 2012 SCC 14, [2012] 1 S.C.R. 520; Canada v. 594710 British Columbia Ltd., 2018 FCA 166, [2019] 5 C.T.C. 1.*

****Цитируемые законы и нормативные акты****

Budget Implementation Act, 2004, No. 2, S.C. 2005, c. 19, s. 52(2).

Canada-United States Tax Convention Act, 1984, S.C. 1984, c. 20, Sch. I [the Convention Between Canada and the United States of America with Respect to Taxes on Income and on Capital].

Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), ss. 2(3), 38, 39, 66(15) “principal-business corporation”, 115(1)(b), 245 [repl. 2005, c. 19, s. 52], 248(1), 250(4)(a).

Income Tax Conventions Implementation Act, 1999, S.C. 2000, c. 11, s. 51(2).

Income Tax Conventions Interpretation Act, R.S.C. 1985, c. I-4, s. 4.1.

Multilateral Instrument in Respect of Tax Conventions Act, S.C. 2019, c. 12.

****Договоры и иные международные документы****

Agreement between the Government of Canada and the Government of the Federal Republic of Nigeria for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital Gains, Can. T.S. 1999 No. 48, arts. 10(7), 11(8), 12(7).

Convention between the Government of Canada and the Government of the Grand Duchy of Luxembourg for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital, Can. T.S. 2000 No. 22, arts. 1, 3, 4, 5, 6(2), 10 to 12, 13, 28(3).

Convention between the Government of Canada and the Government of the Republic of Kazakhstan for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital, Can. T.S. 1998 No. 13, arts. 11(8), 12(7), 28(3).

Convention between the Government of Canada and the Government of the Republic of Peru for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital, Can. T.S. 2002 No. 23, arts. 10(7), 11(7), 12(7), 28(3).

Convention between the Government of Canada and the Government of the Republic of Uzbekistan for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital, Can. T.S. 2000 No. 18, arts. 11(8), 12(7).

Convention between the Government of Canada and the Government of Ukraine for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital, Can. T.S. 1997 No. 39, arts. 11(8), 12(8).

Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Can. T.S. 2019 No. 26.

Vienna Convention on the Law of Treaties, Can. T.S. 1980 No. 37, arts. 26, 31.

****Цитируемые авторы****

Anonymous. “The big carve-up”, *The Economist*, May 15, 2021, pp. 65-66.

Arnold, Brian J. “Reflections on the Relationship Between Statutory Interpretation and Tax Avoidance” (2001), 49 *Can. Tax J.* 1.

Arnold, Brian J. *Reforming Canada’s International Tax System: Toward Coherence and Simplicity*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2009.

Arnold, Brian J. “Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model” (2004), 58 *I.B.F.D. Bulletin* 244.

Arnold, Brian J., and James R. Wilson. “Aggressive International Tax Planning by Multinational Corporations: The Canadian Context and Possible Responses”, in *University of Calgary School of Public Policy*, Vol. 7, Research Paper No. 29, 2014.

Avi-Yonah, Reuven S., Nicola Sartori and Omri Marian. *Global Perspectives on Income Taxation Law*. New York: Oxford University Press, 2011.

Baker, Philip. *The United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries: Possible Extension of the Beneficial Ownership Concept*, U.N. Doc. E/C.18/2008/CRP.2/Add.1, Ann., October 17, 2008.

Bammens, Niels, and Luc De Broe. “Treaty Shopping and Avoidance of Abuse”, in Michael Lang et al., eds., *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010, 51.

Baruch, Jérémie, et autres. *OpenLux: Enquête sur le Luxembourg, coffre-fort de l’Europe*, 8 février 2021 (online:

https://www.lemonde.fr/les-decodeurs/visuel/2021/02/08/openlux-enquete-sur-le-luxembourg-coffre-fort-de-l-europe_6069132_4355770.html).

Brown, Catherine Anne, and Joseph Bogle. “Treaty Shopping and the New Multilateral Tax Agreement — Is it Business as Usual in Canada?” (2020), 43 *Dal. L.J.* 1.

Canada. Report of the Royal Commission on Taxation, vol. 3, part A, Taxation of Income. Ottawa, 1966.

Canada. Department of Finance. Consultation Paper on Treaty Shopping — The Problem and Possible Solutions, August 12, 2013 (online: <https://web.archive.org/web/20140304022356/http://www.fin.gc.ca/activty/consult/ts-cf-eng.asp>; archived version: https://www.scc-csc.ca/cso-dce/2021SCC-CSC49_1_eng.pdf).

Canada. Department of Finance. Explanatory Notes to Legislation Relating to Income Tax. Ottawa, 1988.

Canada. Office of the Auditor General. Report of the Auditor General of Canada to the House of Commons — Chapter 7 — Canada Customs and Revenue Agency, International Tax Administration: Non-Residents Subject to Canadian Income Tax. Ottawa, 2001.

Canada. Office of the Auditor General. Report of the Auditor General of Canada to the House of Commons, 1992. Ottawa, 1992.

Canada. Senate. Standing Senate Committee on National Finance. Proceedings of the Standing Senate Committee on National Finance, No. 19, 1st Sess., 38th Parl., April 20, 2005.

Canada. Senate. Standing Senate Committee on National Finance. Proceedings of the Standing Senate Committee on National Finance, No. 20, 1st Sess., 38th Parl., May 2, 2005.

Christians, Allison, and Nicolas Benoît-Guay. “Status and Structure of Tax Treaties”, in Jean-Pierre Vidal, ed., Introduction to International Tax in Canada, 9th ed. Toronto: Thomson Reuters, 2021.

Couzin, Robert. Corporate Residence and International Taxation. Amsterdam: IBFD, 2002.

Davies, David R. Principles of International Double Taxation Relief. London: Sweet & Maxwell, 1985.

Diamond, Walter H., et al. Tax Havens of the World, vol. 2. New York: Matthew Bender, 2020 (loose-leaf updated 2020, release 170-3).

Dodge, David A. “A New and More Coherent Approach to Tax Avoidance” (1988), 36 Can. Tax J. 1.

Конечно, вот профессиональный перевод предоставленного текста на русский язык.

Источники

Дафф, Дэвид Г. “Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test — Part 1” (2018), 66 Can. Tax J. 619.

Дафф, Дэвид Г. “The Interpretive Exercise Under the General Anti-Avoidance Rule”, в: Brian J. Arnold, ред., *The General Anti-Avoidance Rule — Past, Present, and Future*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2021, 383.

Grundy's Tax Havens: A World Survey, 4-е изд., под ред. Джона Уолтерса. London: Sweet & Maxwell, 1983.

Хаттинг, П. Йохан. “Article 1 of the OECD Model: Historical Background and the Issues Surrounding It” (2003), 57 Bull. Int'l Fisc. Doc. 215.

Иннес, Уильям И., Патрик Дж. Бойл и Джоэл А. Нитикман. *The Essential GAAR Manual: Policies, Principles and Procedures*. Toronto: CCH Canadian, 2006.

Кеммерен, Эрик К. К. М. “Legal and Economic Principles Support an Origin and Import Neutrality-Based over a Residence and Export Neutrality-Based Tax Treaty Policy”, в: Michael Lang et al., ред., *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010, 237.

Кнехтле, Арнольд А. *Basic Problems in International Fiscal Law*. Пер. В. Э. Вайсфлога. Deventer, The Netherlands: Kluwer, 1979.

Кришна, Верн. *Fundamentals of Canadian Income Tax*, vol. 1, Personal Tax, 2-е изд. Toronto: Thomson Reuters, 2019.

Кришна, Верн. *Income Tax Law*, 2-е изд. Toronto: Irwin Law, 2012.

Кришна, Верн. “Using Beneficial Ownership to Prevent Treaty Shopping” (2009), 56 Tax Notes Int'l 537.

Ли, Цзиньянь. “Beneficial Ownership in Tax Treaties: Judicial Interpretation and the Case for Clarity”, в: Philip Baker and Catherine Bobbett, ред., *Tax Polymath: A life in international taxation*. Amsterdam: IBFD, 2011, 187.

Ли, Цзиньянь. “‘Economic Substance’: Drawing the Line Between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance” (2006), 54 Can. Tax J. 23.

Ли, Цзиньянь, Артур Кокфилд и Дж. Скотт Уилки. *International Taxation in Canada: Principles and Practices*, 2-е изд. Markham, Ont.: LexisNexis, 2011.

Ли, Цзиньянь и Артур Кокфилд, при участии Дж. Скотта Уилки. *International Taxation in Canada: Principles and Practices*, 4-е изд. Toronto: LexisNexis, 2018.

Ли, Цзиньянь и Франческо Авелла. “Article 13: Capital Gains”, в: *Global Tax Treaty Commentaries*, последнее обновление 30 мая 2020 г. (онлайн: <https://research.ibfd.org/#/>).

2021 SCC 49 (CanLII)

Лумер, Джеффри Т. "Tax Treaty Abuse: Is Canada Responding Effectively?", в: Oxford University Centre for Business Taxation, Working Paper No. 09/05, октябрь 2008 г., с изм. в марте 2009 г.

Малерб, Филипп. Elements of International Income Taxation. Brussels: Bruylant, 2015.

Организация экономического сотрудничества и развития. Action 6 Prevention of tax treaty abuse (онлайн: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>).

Организация экономического сотрудничества и развития. Background Brief: Inclusive Framework on BEPS, январь 2017 г. (онлайн: <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-on-beps.pdf>).

Организация экономического сотрудничества и развития. Комитет по фискальным вопросам. Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Paris, 1977.

Организация экономического сотрудничества и развития. Комитет по фискальным вопросам. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. Paris, 1998.

Организация экономического сотрудничества и развития. Glossary of Tax Terms (онлайн: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>), "treaty shopping".

Организация экономического сотрудничества и развития. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. Paris, 2003.

Организация экономического сотрудничества и развития. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. Paris, 2017.

Розенблум, Х. Дэвид. "Tax Treaty Abuse: Policies and Issues" (1983), 15 Law & Pol'y Int'l Bus. 763.

Сассевиль, Жак. "Implementation of the General Anti-Avoidance Rule", в: Corporate Management Tax Conference, Income Tax Enforcement, Compliance, and Administration. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1988, 4:1.

Симонтакки, Стефано. "Immovable Property Companies as Defined in Article 13(4) of the OECD Model" (2006), 60 Bull. Int'l Tax'n 29.

Симонтакки, Стефано. Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention: With special regard to Immovable Property, в: Series on International Taxation, vol. 29. Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Kluwer Law International, 2007.

2021 SCC 49 (CanLII)

Организация Объединенных Наций. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. U.N. Doc. ST/ESA/PAD/SER.E/21. New York, 2001.

Организация Объединенных Наций. Комитет экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах. Report on the fourth session (20-24 October 2008). U.N. Doc. E/2008/45 (Supp.). New York, 2008.

Фогель, Клаус. “Double Tax Treaties and Their Interpretation” (1986), 4 Int’l Tax & Bus. Law. 1.

Уорд, Дэвид А. “Principles To Be Applied in Interpreting Tax Treaties” (1977), 25 Can. Tax J. 263.

Уорд, Дэвид А. и др. The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model. Kingston: International Fiscal Association (Canadian Branch), 2005.

АПЕЛЛЯЦИЯ на решение Федерального апелляционного суда (судьи Уэбб, Нир и Локк), 2020 FCA 43, [2020] 5 С.Т.С. 193, 2020 D.T.C. 5021, [2020] F.C.J. No. 204 (QL), 2020 CarswellNat 314 (WL Can.), которым оставлено в силе решение судьи Хогана, 2018 TCC 152, [2019] 5 С.Т.С. 2183, 2018 D.T.C. 1120, [2018] T.C.J. No. 124 (QL), 2018 CarswellNat 4615 (WL Can.). В апелляции отказано, при особом мнении Главного судьи Вагнера и судей Роу и Мартин.

Майкл Тейлор и Натали Гулар, от имени апеллянта.

Мэттью Дж. Уильямс и Э. Ребекка Поттер, от имени респондента.

Решение от имени судей Абеллы, Молдавера, Каракацанис, Коте, Брауна и Касирера вынесено

СУДЬЕЙ КОТЕ —

2021 SCC 49 (CanLII)

СОДЕРЖАНИЕ

Раздел | **Пункт**

:---|:---

I. Общие положения | 1

II. Предыстория дела | 11

III. История судебного разбирательства | 18

A. Налоговый суд Канады, 2018 TCC 152, [2019] 5 С.Т.С. 2183 (судья Хоган) | 18

Статья 245 Закона о подоходном налоге, R.S.C. 1985, с. 1 (5th Supp.) («Закон»), известная как общее правило противодействия уклонению от уплаты налогов («ОППУ»), действует как законодательное ограничение налоговой определенности, запрещая сделки, направленные на злоупотребительное уклонение от уплаты налогов, включая те, в которых налогоплательщики стремятся получить льготы по соглашению, которые никогда не предполагались договаривающимися государствами. Это намерение выявляется путем анализа не

только текста положений, на основании которых заявляется налоговая льгота, но и их объекта, духа и цели. В контексте двустороннего соглашения намерения двух суверенных государств имеют значение; для надлежащего применения налогового соглашения как тщательно согласованного инструмента необходимо провести всесторонний анализ, учитывающий позиции обеих сторон.

В настоящем деле апеллянт, Ее Величество Королева, в лице Министра национальных доходов («Министр»), утверждает, что рассматриваемая сделка является злоупотреблением положениями Конвенции между Правительством Канады и Правительством Великого Герцогства Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал, Can. T.S. 2000 No. 22 («Соглашение»). По мнению Министра, разработчики Соглашения не предполагали предоставление его льгот резидентам, не имеющим «достаточных существенных экономических связей» со своим государством резидентства (Записка апеллянта, п. 100). По мнению респондента, компании Alta Energy Luxembourg S.A.R.L. («Alta Luxembourg»), Министр не выполнила возложенное на нее бремя доказывания.

2021 SCC 49 (CanLII)

устанавливая, что цель, дух или назначение положений были нарушены или сведены на нет.

По моему мнению, Министр просит Суд использовать Общее правило противодействия уклонению от уплаты налогов (ГААР) для изменения результата не путем толкования положений Соглашения посредством единого текстуального, контекстуального и телеологического анализа, а путем фундаментального изменения критериев, согласно которым лицо имеет право на применение льгот, предусмотренных Соглашением, подрывая тем самым правовую определенность и предсказуемость, к которой стремились его составители.

Соглашения об избежании двойного налогообложения изобилуют альтернативными решениями. Одним из ключевых решений, принятых Канадой и Люксембургом, было отступление от Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) об избежании двойного налогообложения доходов и капитала («Модельная конвенция ОЭСР»)¹ путем включения специального положения, предусматривающего исключение для недвижимого имущества, также именуемого освобождением в отношении имущества, используемого в предпринимательской деятельности. Это исключение наделяет государство резидентства лица правом облагать налогом прирост капитала, полученный от выбытия акций или других аналогичных долей участия, стоимость которых определяется преимущественно стоимостью недвижимого имущества, используемого в предпринимательской деятельности корпорации. Обоснование данного исключения не связано с теорией экономической

принадлежности. Фактически, это положение является явным отступлением от данной теории, поскольку

¹ В настоящем решении цитируются несколько версий Модельной конвенции ОЭСР, а также Введений и Комментариев к ней: «Комментарий к статье 1» 1977 года в Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала; «Модельная конвенция в отношении налогов на доходы и капитал» 1998 года, «Комментарий к статье 1», «Комментарий к статье 4» и «Комментарий к статье 13» в Модельной конвенции в отношении налогов на доходы и капитал: Краткая версия; «Модельная конвенция в отношении налогов на доходы и капитал» 2003 года, «Введение» и «Комментарий к статье 1» в Модельной конвенции по налогам на доходы и капитал: Краткая версия; и «Модельная конвенция в отношении налогов на доходы и капитал» 2017 года и «Введение» в Модельной конвенции по налогам на доходы и капитал: Краткая версия.

2021 SCC 49 (CanLII)

государство источника дохода обычно имеет более весомые экономические основания для налогообложения дохода, полученного от недвижимого имущества или предпринимательской деятельности, находящихся на его территории.

Решение Канады отказаться от своего права на налогообложение такого прироста капитала, реализованного в Канаде, было основано на более широких экономических соображениях, нежели простое получение налоговых поступлений. Налоговое законодательство призвано не только обеспечивать поступления в государственную казну, но и стимулировать или дестимулировать определенные модели поведения (Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601, в параграфе 53). Действительно, соглашаясь включить данное исключение в Соглашение, Канада стремилась поощрить инвестиции резидентов Люксембурга в коммерческие активы, воплощенные в недвижимом имуществе, расположенном в Канаде (например, шахты, гостиницы или нефтеносные сланцы), и получить последующие экономические выгоды. Этот стимул никогда не предназначался для ограничения круга лиц резидентами Люксембурга, имеющими «достаточные существенные экономические связи» с Люксембургом. На международном уровне резидентство обычно не зависит от наличия таких связей; формальные критерии резидентства так же общеприняты, как и фактические.

В данном деле компания Alta Luxembourg осуществила именно такие инвестиции. Она является резидентом Люксембурга и, как таковая, освобождается от уплаты канадских налогов на прирост капитала, полученный от выбытия акций своей стопроцентной дочерней канадской компании.

При всем моем уважении, мои коллеги, судьи Роу и Мартин, проводят свой анализ так, как если бы Соглашение было обычным законодательным актом, а не соглашением, достигнутым в результате свободных переговоров, толкование

которого должно отражать намерения сторон, его составивших. Канада понимала, что имеет дело с юрисдикцией с низким уровнем налогообложения, и, признавая эту реальность,

2021 SCC 49 (CanLII)

согласилась на конкретные условия в Соглашении, такие как освобождение в отношении имущества, используемого в предпринимательской деятельности. Таким образом, Канада фактически согласилась отказаться от своего права на налогообложение определенных юридических лиц, зарегистрированных в Люксембурге, в обмен на создание рабочих мест и экономические возможности, которым должно было способствовать данное освобождение. Это решение едва ли можно подвергнуть сомнению.

Ссылаясь на ГААР, Канада в настоящее время пытается пересмотреть условия заключенной сделки, чтобы обеспечить себе как иностранные инвестиции, так и налоговые поступления. Но для того, чтобы ГААР оставалось эффективным инструментом, его нельзя использовать для внесения поправок в соглашение или пересмотра его в судебном порядке.

По нижеследующим причинам я согласен с судами нижестоящих инстанций в том, что Министр не выполнила возложенное на нее бремя доказывания злоупотребления в целях уклонения от уплаты налогов. Поэтому я бы оставил апелляцию без удовлетворения.

****II. Обстоятельства дела****

В апреле 2011 года техасская нефтегазовая фирма Alta Resources LLC и нью-йоркская частная инвестиционная компания Blackstone Group LP («Blackstone») основали Alta Energy Partners, LLC, общество с ограниченной ответственностью, зарегистрированное в штате Делавэр, с целью приобретения и разработки нетрадиционных месторождений нефти и природного газа в Северной Америке. Одним из таких объектов была сланцевая формация Дюверней на северо-западе Альберты. Для ведения этой деятельности была зарегистрирована компания Alta Energy Partners Canada Ltd. («Альта Канада»), стопроцентная канадская дочерняя компания общества с ограниченной ответственностью из Делавэра. «Альта Канада» инвестировала почти 300 миллионов долларов в свой канадский бизнес путем приобретения прав на бурение и добычу нефти и природного газа на определенных землях в Альберте.

2021 SCC 49 (CanLII)

В 2012 году была проведена реструктуризация компании «Альта Канада». В рамках реструктуризации была зарегистрирована компания Alta Luxembourg в соответствии с законодательством Люксембурга для владения долями участия в люксембургских и иностранных компаниях. До реструктуризации юрисконсульт

Blackstone получил заключение от налоговых органов Люксембурга о том, что реструктуризация соответствует налоговому законодательству и административной практике Люксембурга. Акции Alta Luxembourg были выпущены в пользу нового канадского партнерства, созданного в Альберте, — Alta Energy Canada Partnership («Партнерство»). В тот же день общество с ограниченной ответственностью из Делавэра продало все свои акции компании «Альта Канада» компании Alta Luxembourg. В Канаде эта сделка являлась налогооблагаемой в соответствии с Законом, поскольку более 50 процентов стоимости акций было получено от канадских ресурсных активов.

В августе 2013 года Alta Luxembourg договорилась о продаже своих акций «Альта Канада» компании Chevron Canada Ltd. Когда 10 сентября 2013 года сделка была закрыта на сумму 679 712 251,45 доллара, Alta Luxembourg получила от выбытия прирост капитала в размере более 380 миллионов долларов. В соответствии с платежным поручением Alta Luxembourg направила выручку от продажи (за вычетом суммы, уплаченной Министру) в адрес Партнерства. В обмен Партнерство выпустило в пользу Alta Luxembourg долговые обязательства, которые были частично зачтены в счет существующего беспроцентного займа и займа с участием в прибыли. Иными словами, Alta Luxembourg не получила никаких средств от продажи. После

2021 SCC 49 (CanLII)

выбытия своих акций в «Альта Канада», Alta Luxembourg не вела никакой другой деятельности и не владела никакими другими инвестициями.

Все налоги были задекларированы. Прирост капитала Alta Luxembourg был задекларирован в налоговых органах Люксембурга и подлежал полному налогообложению в соответствии с их внутренним законодательством.

В своей канадской налоговой декларации, поданной за 2013 налоговый год, Alta Luxembourg заявила об освобождении от уплаты канадского налога на том основании, что прирост капитала не включался в ее «налогооблагаемый доход, полученный в Канаде» в соответствии со статьей 115(1)(b) Закона, поскольку акции являлись «имуществом, защищенным соглашением» в соответствии со статьями 13(4) и 13(5) Соглашения. Эти положения создают для резидентов Люксембурга исключение из канадского налога, возникающего в связи с приростом капитала от отчуждения «акций... стоимость которых... определяется преимущественно стоимостью недвижимого имущества, расположенного в [Канаде]» и «в котором велась предпринимательская деятельность компании...» (статья 13(4) Соглашения).

Министр отказал в применении льготы по соглашению, и Alta Luxembourg подала апелляцию в Налоговый суд Канады.

В своем объемном Согласованном изложении фактов стороны делают важные уступки. В первую очередь, Министр соглашается с тем, что Alta Luxembourg является резидентом Люксембурга для целей Соглашения. Министр и Alta Luxembourg также согласны с тем, что «Альта Канада» была «основной предпринимательской корпорацией» в соответствии со статьей 66(15) Закона, что ее акции являлись налогооблагаемым канадским имуществом в значении статьи 248(1)

2021 SCC 49 (CanLII)

Закона и что серия сделок по реструктуризации и продажа акций «Альта Канада» компании Chevron являлись «сделкой с целью избежания налогообложения», как это определено в статье 245(3) Закона.

****III. История судебного разбирательства****

****А. Налоговый суд Канады, 2018 TCC 152, [2019] 5 С.Т.С. 2183 (судья Хоган)****

В Налоговом суде Министр выдвинул два аргумента. Во-первых, Министр утверждал, что «Альта Канада» не вела предпринимательскую деятельность в отношении рассматриваемого недвижимого имущества, в связи с чем освобождение в отношении имущества, используемого в предпринимательской деятельности, предусмотренное статьей 13(4) Соглашения, не применяется. В качестве альтернативы, если акции все же квалифицируются как имущество, защищенное соглашением, Министр утверждал, что должно применяться ГААР.

Судья Хоган установил, что «Альта Канада» вела предпринимательскую деятельность в отношении недвижимого имущества; следовательно, исключение, предусмотренное статьей 13(4), применяется, и акции «Альта Канада» являются имуществом, защищенным соглашением, для целей Закона. Что касается ГААР, стороны согласились с тем, что реструктуризация была сделкой с целью избежания налогообложения, которая привела к получению налоговой выгоды. Таким образом, Налоговому суду предстояло определить, применяется ли ГААР, то есть привела ли сделка с целью избежания налогообложения к ненадлежащему использованию или злоупотреблению положениями Закона или Соглашения.

В отношении анализа злоупотребления в рамках ГААР судья Хоган постановил, что сделка с целью избежания налогообложения не привела к злоупотреблению статьями 2(3), 38, 39, 115(1)(b) и 248(1)

2021 SCC 49 (CanLII)

Закона или Закона в целом. По его мнению, положения Закона действовали в соответствии с намерениями Парламента. Не ссылаясь на решение данного Суда по делу *Canada Trustco*, судья Хоган применил установленный в нем двухэтапный подход, признав, что налоговое соглашение, как международная конвенция,

подлежит расширительному толкованию с целью реализации истинных намерений сторон.

Судья Хоган провел текстуальный, контекстуальный и телеологический анализ статей 1, 4 и 13 Соглашения и пришел к выводу, что их основная цель заключается в том, чтобы «освободить резидентов Люксембурга от канадского налогообложения при инвестициях в недвижимое имущество, используемое в предпринимательской деятельности» (пункт 100). В качестве вспомогательных средств толкования он частично опирался на Модельную конвенцию ОЭСР 2017 года, по образцу которой было составлено Соглашение, и на Комментарии к ней. Он отметил, что освобождение для имущества, используемого в предпринимательской деятельности, предусмотренное статьей 13(4) Соглашения, отсутствует в Модельной конвенции ОЭСР, что свидетельствует о намерении отойти от Модельной конвенции с целью привлечения иностранных инвестиций в коммерческую недвижимость, расположенную в Канаде. Несмотря на возражения Министра, судья Хоган не нашел ничего неправомерного в том, что компания Alta Luxembourg, являющаяся холдинговой корпорацией специального назначения и резидентом Люксембурга, воспользовалась преимуществами Соглашения. По его мнению, Министр стремился с помощью судов и посредством применения Общего правила противодействия налоговым уклонениям (ОППН) достичь того же результата, который был предусмотрен предложенным Министром финансов правилом против использования преимуществ налоговых соглашений (т.н. «treaty shopping»), однако ОППН не может быть использовано таким образом.

Судья Хоган постановил, что общий результат сделки не противоречил основной цели статей 1, 4 и 13, поскольку «значительные инвестиции [Alta Luxembourg] в снижение рисков, связанных с разработкой сланцевой формации Дюверней, представляют собой инвестиции в недвижимое имущество, используемое в предпринимательской деятельности» (пункт 100). Следовательно, ОППН не препятствовало компании Alta Luxembourg заявить право на освобождение, предусмотренное статьей 13(5) Соглашения, и дело было возвращено Министру для пересмотра и перерасчета налоговых обязательств.

****В. Федеральный апелляционный суд, 2020 FCA 43, [2020] 5 С.Т.С. 193 (судьи Уэбб, Нир и Локк)****

Министр не обжаловал вывод Налогового суда о том, что компания Alta Luxembourg выполнила требования для получения освобождения в отношении имущества, используемого в предпринимательской деятельности. Таким образом, единственным вопросом, рассматриваемым Федеральным апелляционным судом, было применение ОППН в связи со злоупотреблением положениями Закона или Соглашения.

Судья Уэбб, выражая единогласное мнение суда, отклонил апелляцию. В своем анализе объекта, духа и цели соответствующих положений судья Уэбб отметил,

что большинство доводов Министра касались общих принципов и не определяли какой-либо ясной основной цели рассматриваемых положений: статей 1, 4 и 13(4) Соглашения. Опираясь на дело *R. v. MIL (Investments) S.A. *, 2007 FCA 236, [2007] 4 С.Т.С. 235, судья Уэбб пришел к выводу, «что объект, дух и цель соответствующих положений [Соглашения] отражены в формулировках, избранных Канадой и Люксембургом. Поскольку положения действовали так, как это было ими задумано, злоупотребления не было» (пункт 80). Он также установил, что Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР, опубликованные после подписания и ратификации Соглашения, «мало способствуют определению основной цели освобождения» (пункт 36).

Помимо вывода о том, что Министр не смог определить ясную основную цель статей 1, 4 и 13(4) Соглашения, судья Уэбб установил, что пять дальнейших доводов Министра не выдержали критики, поскольку все они добавляли оговорки к формулировкам Соглашения или изменяли их. Доводы Министра изменяли круг лиц, имеющих право на освобождение, с «резидентов» на «инвесторов» и добавляли условие, согласно которому «лицо» должно было иметь возможность получать доход в Люксембурге, чтобы считаться резидентом Люксембурга. По мнению судьи Уэбба, тот факт, что чистый эффект от займа с участием в прибыли заключался в том, что Alta Luxembourg никогда не получала налогооблагаемого дохода в Люксембурге, «является вопросом, находящимся в компетенции налоговых органов Люксембурга» (пункт 57). Кроме того, не существовало основополагающего требования о том, чтобы освобождение предоставлялось только лицам, имеющим коммерческие или экономические связи с Люксембургом; также для анализа не имело значения резидентство партнеров единственного акционера Alta Luxembourg. Он счел, что эти оговорки не были включены в положение об освобождении в Соглашении, хотя их можно было бы легко добавить.

Судья Уэбб отказался признать использование преимуществ налоговых соглашений злоупотреблением, согласившись с судьей Налогового суда по делу *MIL (Investments) S.A. v. R. *, 2006 TCC 460, [2006] 5 С.Т.С. 2552 («MIL (TCC)»), в пункте 69, что «[н]ет ничего по своей сути правомерного или неправомерного в выборе одного иностранного правового режима вместо другого» и что, хотя «выбор юрисдикции с низким уровнем налогообложения может служить убедительным доказательством налоговой цели предполагаемой сделки по избежанию налогообложения, ... поиск или выбор соглашения с целью минимизации налогов сам по себе не может рассматриваться как злоупотребление».

Таким образом, судья Уэбб пришел к выводу, что «объект, дух и цель соответствующих положений [Соглашения] отражены в формулировках, избранных Канадой и Люксембургом. Поскольку положения действовали так, как это было ими задумано, злоупотребления не было» (пункт 80). В связи с этим апелляция была отклонена.

****IV. Вопросы, подлежащие рассмотрению****

Министр признал, что компания Alta Luxembourg является резидентом Люксембурга для целей Соглашения и что в отношении данного недвижимого имущества велась предпринимательская деятельность. Более того, Alta Luxembourg признала наличие налогового преимущества и сделки по избежанию налогообложения. Следовательно, единственным спорным элементом является злоупотребительный характер сделки, что ставит следующие вопросы:

- а) Каковы объект, дух и цель соответствующих положений Соглашения?
- б) Ошиблись ли нижестоящие суды, придя к выводу, что сделка по избежанию налогообложения в данном деле не привела к злоупотреблению этими положениями?

****V. Анализ****

****А. Общее правило противодействия налоговым уклонениям («ОППН»)****

Как и все законодательные акты, налоговое законодательство должно толковаться путем проведения «текстуального, контекстуального и телеологического анализа для нахождения смысла, который гармонирует с Законом в целом» (*Canada Trustco*, пункт 10). Однако, когда налоговые положения сформулированы с «особой точностью и детализацией», в значительной степени текстуальное толкование является уместным в свете общепризнанного принципа, установленного в деле *Duke of Westminster*, согласно которому «налогоплательщики вправе организовывать свои дела таким образом, чтобы минимизировать сумму подлежащего уплате налога» (*Canada Trustco*, пункт 11, со ссылкой на *Commissioners of Inland Revenue v. Duke of Westminster*, [1936] A.C. 1 (H.L.)). Этот принцип, вытекающий из верховенства права, считается «краеугольным камнем канадского права в области избежания налогообложения» (B. J. Arnold, “Reflections on the Relationship Between Statutory Interpretation and Tax Avoidance” (2001), 49 Can. Tax J. 1, на стр. 3).

На этот устоявшийся принцип повлияло введение в действие статьи 245 Закона, также известной как ОППН, которая «установила запрет на злоупотребительное избежание налогообложения, в результате чего буквальное применение положений Закона может рассматриваться как злоупотребление в свете их контекста и цели» (*Canada Trustco*, пункт 1). Таким образом, если Министр сможет доказать наличие злоупотребительного избежания налогообложения в рамках ОППН, статья 245 Закона будет применяться для отказа в предоставлении налогового преимущества даже в тех случаях, когда налоговые схемы соответствуют букальному толкованию соответствующих положений (*Copthorne Holdings Ltd. v. Canada*, 2011 SCC 63, [2011] 3 S.C.R. 721, пункт 66). ОППН применяется как к злоупотреблению положениями самого Закона, так и к злоупотреблению положениями налогового соглашения (статья 245(4)(a)(i) и (iv) Закона; статья 4.1

Закона о толковании конвенций об избежании двойного налогообложения, R.S.C. 1985, с. I-4).

Применение ОППН включает в себя трехэтапный процесс, предназначенный для определения: (1) наличия налогового преимущества, возникающего в результате сделки; (2) является ли сделка сделкой по избежанию налогообложения; и (3) является ли сделка по избежанию налогообложения злоупотребительной (*Canada Trustco*, пункт 17). Как отмечалось выше, единственным спорным вопросом в данном Суде является третий этап. Для определения того, является ли сделка злоупотребительной, данный Суд установил двухэтапную процедуру проверки (*Canada Trustco*, пункты 44 и 55). На первом этапе толкуются положения, на которые налогоплательщик ссылается для получения налогового преимущества, с целью определения их объекта, духа и цели. Второй этап заключается в проведении анализа фактических обстоятельств для определения того, соответствует ли рассматриваемая сделка по избежанию налогообложения объекту, духу и цели положений или же нарушает их.

Бремя доказывания объекта, духа и цели соответствующих положений лежит на Министре, как и бремя установления того, что предоставление компании Alta Luxembourg права на освобождение будет являться неправомерным использованием или злоупотреблением положениями (*Canada Trustco*, пункт 65). Злоупотребительное избежание налогообложения имеет место, «когда налогоплательщик использует конкретные положения Закона о подоходном налоге для достижения результата, который эти положения призваны предотвратить», или когда сделка «противоречит основополагающей цели положений, на которые делается ссылка» (*Canada Trustco*, пункт 45; см. также пункт 57; *Lipson v. Canada*, 2009 SCC 1, [2009] 1 S.C.R. 3, пункт 40). Злоупотребительное избежание налогообложения также может иметь место, когда схема «позволяет обойти применение определенных положений, таких как специальные правила противодействия уклонению, таким образом, который нарушает или сводит на нет объект, дух или цель этих положений» (пункт 45).

В решении по делу *Canada Trustco* было признано, что грань между правомерной минимизацией налогообложения и злоупотребительным уклонением от уплаты налогов «далеко не четкая» (пункт 16). Как следствие, «[е]сли наличие злоупотребительного уклонения от уплаты налогов неясно, сомнения толкуются в пользу налогоплательщика» (*Canada Trustco*, пункт 66; см. также *Cophorne*, пункт 72).

****В. Международные налоговые соглашения****

****(1) Общие принципы****

В решении по делу *R. v. Melford Developments Inc.*, [1982] 2 S.C.R. 504, стр. 513, данный Суд применил принцип, согласно которому налоговые соглашения сами по

себе не вводят новых налогов, а лишь уполномочивают договаривающиеся стороны на их введение. Взаимность является основополагающим принципом налоговых соглашений, поскольку они предоставляют права и налагают обязательства на каждое из договаривающихся государств. Судья Хоган отметил: «[п]редполагается, что стороны налогового соглашения знают налоговую систему другой страны при его заключении; предполагается, что они знают налоговые последствия налогового соглашения при согласовании поправок к нему» (пункт 84). И это единственно верный подход.

В широком смысле, цель налоговых соглашений заключается в регулировании взаимодействия между национальными налоговыми законодательствами для содействия трансграничной торговле и инвестициям. Одной из важнейших практических задач является устранение двойного налогообложения, при котором один и тот же источник дохода облагается налогом в двух или более государствах без каких-либо льгот. Если эту проблему оставить без внимания, двойное налогообложение может создать барьеры для международной торговли и инвестиций, которые жизненно важны в условиях глобальной экономики. Таким образом, многие материально-правовые положения Модельной конвенции ОЭСР, служащей образцом для многочисленных двусторонних налоговых соглашений, направлены на достижение этой цели и разрешение коллизий между налогообложением по принципу резидентства и налогообложением по принципу источника дохода.

Другим важным аспектом является двойственная природа налоговых соглашений — договорная и законодательная. Учет договорного элемента имеет решающее значение для применения Общего правила противодействия уклонению от уплаты налогов (ОРПУ), поскольку он концентрирует анализ на вопросе о том, соответствует ли конкретная стратегия налогового планирования компромиссам, достигнутым договаривающимися государствами. Как отмечают ученые в области международного налогового права Цзиньянь Ли и Артур Кокфилд:

> Вопрос о том, является ли конкретный результат налогового планирования оправданным, может зависеть от понимания того «компромисса», который был достигнут двумя странами-партнерами по соглашению. При любом споре, связанном с применением налогового соглашения, необходимо задаться вопросом о том, может ли один партнер по соглашению оспаривать или должно ли ему быть позволено нарушать «компромисс», заключенный в его собственных национальных интересах и заложенный в «контракт» соглашения. Несмотря на возможное ретроспективное недовольство одного из партнеров по соглашению тем, как применяется то или иное положение, остается вопрос: не мог ли другой партнер предвидеть данный конкретный результат или не отражает ли он «договорное намерение» другого партнера? В конце концов, «компромисс» был заключен сторонами исходя из взаимной выгоды. Это особенно актуально при применении

общих правил противодействия уклонению от уплаты налогов. [Выделено автором.]

(Цз. Ли и А. Кокфилд, при участии Дж. С. Уилки, *International Taxation in Canada: Principles and Practices* (Международное налогообложение в Канаде: принципы и практика), 4-е изд., 2018, стр. 376)

Поскольку налоговые соглашения являются международными договорами, их толкование регулируется Венской конвенцией о праве международных договоров, Can. T.S. 1980 No. 37 («Венская конвенция»), однако предписанная ею методология не отличается коренным образом от современного принципа, применимого к внутренним законодательным актам в Канаде. То есть необходимо рассматривать обычное значение текста в его контексте и в свете его цели (статья 31(1) Венской конвенции; *Crown Forest Industries Ltd. v. Canada*, [1995] 2 S.C.R. 802, пункт 43; *Stubart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, стр. 578). Однако, в отличие от законодательных актов, договоры должны толковаться «с целью реализации истинных намерений сторон» (*J. N. Gladden Estate v. The Queen*, [1985] 1 C.T.C. 163 (F.C.T.D.), стр. 166, цитируется с одобрением в *Crown Forest*, пункт 43). Национальные интересы каждого договаривающегося государства должны быть согласованы в процессе толкования, чтобы в полной мере реализовать договоренность, закрепленную в соглашении. Этот принцип с равной силой применяется и в тех случаях, когда суд в рамках анализа на основе ОРПУ устанавливает «объект, дух и цель» соглашения.

**** (2) Комментарии ОЭСР как средства толкования ****

Статья 31 Венской конвенции позволяет судам учитывать такие контекстуальные факторы, как другие соглашения и документы, составленные сторонами в связи с заключением договора. По моему мнению, Модельная конвенция ОЭСР и Комментарии к ней имеют значение для толкования соглашений, основанных на этой модели. Во введении к Модельной конвенции ОЭСР указывается, что Комментарии «могут... оказать большую помощь в применении и толковании конвенций и, в частности, в урегулировании любых споров», и данный Суд подтвердил «высокую убедительную силу» Модельной конвенции ОЭСР и ее Комментариев («Введение» к Модельной конвенции ОЭСР (1998, 2003 и 2017), пункт 29; *Crown Forest*, пункт 55; см. также D. A. Ward, “Principles To Be Applied in Interpreting Tax Treaties” (1977), 25 *Can. Tax J.* 263, стр. 268). Однако релевантность Комментариев, опубликованных после подписания соглашения, является предметом споров (см., например, «Введение» к Модельной конвенции ОЭСР (1998, 2003 и 2017), пункт 35; *MIL* (ТСС), пункт 83; *Cudd Pressure Control Inc. v. R.* , [1999] 1 C.T.C. 1 (F.C.A.), пункт 28, в изложении судьи Макдональда; *SA Andritz*, No. 233894, Conseil d’État (Section du Contentieux), 30 декабря 2003 г. (Франция); Ли и Кокфилд, стр. 57).

В рассматриваемом деле Министр ссылается на изменения к Комментариям к Модельной конвенции ОЭСР, опубликованные в 2003 и 2017 годах, то есть спустя несколько лет после того, как Канада и Люксембург заключили Соглашение. В Комментариях 2003 года злоупотребление положениями налоговых соглашений («*treaty shopping*») характеризуется как злоупотребление понятием резидентства, в то время как в предыдущих Комментариях, опубликованных на момент подписания Соглашения, этот вопрос не затрагивался. Изменение, внесенное в Комментарий 2017 года в связи с добавлением новой статьи 29 в Модельную конвенцию ОЭСР, предусматривает, что юридическое резидентство само по себе не является автоматическим основанием для получения всех льгот по налоговому соглашению.

Хотя изменения в Комментариях и имеют значение для толкования налоговых соглашений, ключевым вопросом является вес, который им следует придавать. Несмотря на то, что некоторые ученые утверждают, что ОЭСР имеет тенденцию пересматривать Комментарии слишком часто и слишком кардинально, тем самым иногда отступая от первоначальных намерений сторон, я не готов отвергать все последующие Комментарии в качестве средств толкования (см. Ли и Кокфилд, стр. 57; P. Malherbe, **Elements of International Income Taxation** (2015), стр. 49-50). Вместо этого я предпочитаю взвешенный подход, принятый Федеральным апелляционным судом в деле **Prévost Car Inc. v. Canada**, 2009 FCA 57, [2010] 2 F.C.R. 65.

Действительно, в деле **Prévost Car** Федеральный апелляционный суд постановил, что последующие Комментарии, расширяющие или разъясняющие понятия, уже содержащиеся в Модельной конвенции ОЭСР, являются релевантными, в отличие от тех, которые расширяют сферу действия положений таким образом, который не мог быть учтен разработчиками (пункты 10-12; см. также Ли и Кокфилд, стр. 57). Таким образом, хотя более поздние поправки к Комментариям и не являются частью контекста, как он определен в статье 31(2) Венской конвенции, поскольку такие поправки не были сделаны «в связи с заключением договора», они могут играть роль в соответствии со статьей 31(3), которая ссылается на «[л]юбое последующее соглашение между участниками относительно толкования договора или применения его положений» и «[л]юбую последующую практику применения договора, которая устанавливает соглашение участников относительно его толкования».

В данном случае я придерживаюсь мнения, что Комментарии 2003 и 2017 годов не отражают намерений разработчиков Соглашения. Обширные изменения, внесенные в Комментарии в 2003 году, были призваны прояснить взаимосвязь между налоговыми соглашениями и внутренними нормами противодействия уклонению от уплаты налогов, и, в частности, одно из изменений было сделано с целью включить предотвращение уклонения от уплаты налогов в число целей таких соглашений. Эти изменения не были простыми разъяснениями и были

охарактеризованы как «созданные ОЭСР из воздуха в 2003 году» и как «значительное изменение в заявленной позиции ОЭСР по вопросу о взаимосвязи между налоговыми соглашениями и уклонением от уплаты налогов» (B. J. Arnold, “Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model” (2004), 58 I.B.F.D. Bulletin 244, стр. 249 и 260).

Говоря языком Федерального апелляционного суда по делу **Prévost Car** (в параграфе 12), Комментарии 2003 года не подтверждают, а, скорее, противоречат ранее выраженным мнениям. Когда Канада и Люксембург подписывали Договор в 1999 году, действовавшие на тот момент Комментарии указывали, что для эффективности мер по борьбе со злоупотреблениями они должны быть включены в текст договора («Комментарий к статье 1» Модельной конвенции ОЭСР 1998 года, параграф 21). Кроме того, они ссылались на принцип **pacta sunt servanda**, который подкрепляет позицию о том, что если в договоре нет прямых указаний на противодействие обходу налогового законодательства, то существует веский довод в пользу того, что договаривающиеся стороны при заключении договора не предполагали применения подобных норм («Комментарий к статье 1» Модельной конвенции ОЭСР 1998 года, параграфы 11–26; D. A. Ward et al., **The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model** (2005), стр. 91–92).

Более того, толкование статьи 1 Договора со ссылкой на Комментарии 2003 года означало бы игнорирование зарегистрированного замечания Люксембурга к «Комментарии к статье 1» Модельной конвенции ОЭСР 2003 года. Это замечание гласит:

> Люксембург не разделяет толкование, изложенное в параграфах 9.2, 22.1 и 23, согласно которому, как правило, отсутствует конфликт между положениями внутреннего законодательства Договаривающегося Государства о борьбе со злоупотреблениями и положениями его налоговых конвенций. В отсутствие прямого положения в Конвенции Люксембург, следовательно, считает, что Государство может применять свои внутренние положения о борьбе со злоупотреблениями лишь в особых случаях после обращения к процедуре взаимного согласования. [параграф 27.6]

Таким образом, даже если бы Министр мог ссылаться на Комментарии, опубликованные после заключения Договора, они не принесли бы пользы, поскольку в замечании Люксембурга выражено несогласие с «Комментарием к статье 1» Модельной конвенции ОЭСР, который включает комментарий о борьбе со злоупотреблениями (Ward et al., стр. 64; «Комментарий к статье 1» Модельной конвенции ОЭСР 2003 года, стр. 7).

Из этого следует, что при толковании статьи 1 Договора нельзя ссылаться на Комментарии к статье 1 Модельной конвенции ОЭСР, опубликованные после заключения Договора, для введения положений, изменяющих Договор. Это не

только фактически внесло бы в Договор поправки, не согласованные сторонами, но и стало бы узурпацией роли Генерал-губернатора в Совете, допуская судебное изменение двусторонних договоров вопреки прямо выраженной воле договаривающихся государств.

****С. Предупредительное вступление к анализу в рамках GAAR****

Прежде чем продолжить, важно сделать несколько предостережений.

Прежде всего, обход налогового законодательства (*tax avoidance*) не является уклонением от уплаты налогов (*tax evasion*), и ни одна из сторон не утверждала, что сделка в настоящем деле носила характер уклонения. Кроме того, обход налогового законодательства не следует смешивать со злоупотреблением. Даже если сделка была совершена с целью обхода налогового законодательства, а не с добросовестной неналоговой целью, такой как экономическая или коммерческая, это не означает, что она обязательно является злоупотреблением по смыслу Общего правила противодействия уклонению от уплаты налогов (GAAR) (*Canada Trustco*, параграфы 36 и 57; см. также *Lipson*, параграф 38). Цель сделки имеет значение главным образом для ее квалификации как сделки по обходу налогов либо как добросовестной сделки и, в частности, для оценки злоупотребительного характера сделки. В своем анализе фактов суды могут рассматривать, была ли сделка по обходу налогов «мотивирована какой-либо экономической, коммерческой, семейной или иной неналоговой целью» (*Canada Trustco*, параграф 58). Однако вывод об отсутствии добросовестной неналоговой цели, сам по себе, не должен рассматриваться как неопровержимое доказательство злоупотребительного обхода налогового законодательства. Судьи Роу и Мартин придерживаются именно такого подхода, и это определяет весь их анализ. Более того, такой вывод не должен искажать надлежащее толкование соответствующих положений таким образом, чтобы наличие существенных экономических связей или добросовестной неналоговой цели становилось предварительным условием для получения любой налоговой льготы; цель состоит в том, чтобы обеспечить правильное толкование соответствующих положений в свете их контекста и цели (*Canada Trustco*, параграф 62).

Во-вторых, также важно отличать то, что является аморальным, от того, что является злоупотреблением. Верно, как было подтверждено в деле *Cophthorne*, что GAAR является законодательной мерой, посредством которой «Парламент возложил на суд необычную обязанность выходить за рамки слов законодательства для определения объекта, духа или цели положения или положений, на которые ссылается налогоплательщик» (параграф 66). Но в деле *Cophthorne* судья Ротштейн поспешил отметить пределы этого законодательного мандата. В отличие от того, что предлагают мои коллеги, судья Ротштейн отметил, что суды не должны привносить в анализ злоупотребления «оценочное суждение о том, что правильно или неправильно, ни теории о том, каким должно быть или что должно делать налоговое законодательство» (параграф 70). Налогоплательщикам

разрешено минимизировать свои налоговые обязательства в полной мере, предусмотренной законом, и заниматься «творческим» планированием по обходу налогов, если это не является злоупотреблением по смыслу GAAR (параграф 65). Следовательно, даже если кто-то может считать выбор наиболее выгодной налоговой юрисдикции (*treaty shopping*) с использованием налоговых гаваней аморальным, это не является решающим фактором для установления факта злоупотребления.

Наконец, анализ злоупотребления не должен представлять собой «поиск главенствующей политики Закона, которая не основана на едином, текстуальном, контекстуальном и телеологическом толковании конкретных рассматриваемых положений» (*Canada Trustco*, параграф 41). В центре внимания толкования находятся объект, дух и цель конкретных положений, а не более широкая политическая цель Закона или конкретного налогового договора. Следовательно, на политические цели, такие как «избежание двойного налогообложения» и «стимулирование торговли и инвестиций», которые содержатся в двусторонних налоговых договорах, нельзя ссылаться для отмены действия формулировок рассматриваемых положений.

****D. Первый этап: Объект, дух и цель соответствующих положений****

Как уже упоминалось, первым этапом анализа злоупотребления является установление объекта, духа и цели соответствующих положений. Однако, поскольку это вопрос толкования договора, это должно быть сделано с целью реализации истинных намерений сторон. Это вопрос права, и, следовательно, анализ на этом первом этапе подлежит оценке по стандарту правильности (*correctness standard*) (*Canada Trustco*, параграф 44).

Доводы Министра сосредоточены на предполагаемом злоупотреблении со стороны Alta Luxembourg положениями статей 1, 4(1) и 13(4) и (5) Договора. Для целей первого этапа я анализирую эти положения в двух отдельных группах: во-первых, статьи 1 и 4(1), которые относятся к статусу резидента; и, во-вторых, статья 13(4) и (5), в соответствии с которой право на налогообложение рассматриваемого прироста капитала распределяется в пользу государства резидентства.

**** (1) Резидентство (статьи 1 и 4(1)) ****

Резидентство лежит в основе двусторонних налоговых договоров, поскольку доступ к преимуществам, предоставляемым договором, обычно зарезервирован для лиц, являющихся резидентами одного или обоих договаривающихся государств. Текст статей 1 и 4(1) Договора также делает резидентство центральным элементом применения Договора. Действительно, требование о резидентстве, установленное в статье 1 Договора, смоделировано по образцу Модельной конвенции ОЭСР:

> Настоящая Конвенция применяется к лицам, которые являются резидентами одного или обоих Договаривающихся Государств.

Статья 4(1) уточняет определение «резидентства» в рамках Договора:

> Для целей настоящей Конвенции термин «резидент Договаривающегося Государства» означает любое лицо, которое по законодательству этого Государства подлежит налогообложению в нем на основании домицилия, места жительства, места управления или любого другого критерия аналогичного характера. Этот термин также включает Договаривающееся Государство, его политико-административное деление или местный орган власти, а также любое учреждение или ведомство такого Государства, деления или органа власти. Однако этот термин не включает любое лицо, которое подлежит налогообложению в этом Государстве только в отношении дохода из источников в этом Государстве.

Согласно этому положению, резидентом в соответствии с Договором является лицо, которое подлежит налогообложению в одном или обоих договаривающихся государствах (Канаде и Люксембурге) на основании одного из перечисленных связующих факторов (т. е. домицилия, места жительства, места управления или другого).

(аналогичного критерия) (см. дело **Crown Forest**, параграфы 23–25). Я также отмечаю, что использование слова «означает» в данном положении указывает на то, что определение следует «толковать как исчерпывающее, то есть включающее только то, что конкретно описано или определено», и, таким образом, как устанавливающее все требования, которые должны быть соблюдены для признания лица резидентом в соответствии с Соглашением (дело **R. v. Hauser**, [1979] 1 S.C.R. 984, стр. 1009, по мнению судьи Диксона; см. также дело **R. v. McLeod** (1950), 97 C.C.C. 366 (B.C.C.A.), стр. 371–372, с цитатой из дела **Dilworth v. Commissioner of Stamps**, [1899] A.C. 99 (P.C.), стр. 105–106).

В контексте корпораций требование «быть субъектом налогообложения» в рамках Соглашения считается выполненным, если внутреннее законодательство договаривающегося государства возлагает на корпорацию полную налоговую ответственность в отношении ее мирового дохода в силу того, что она является резидентом этого государства (см. дело **Crown Forest**, параграфы 40 и 45). Обязательство по уплате налогов в полном объеме устанавливается на основании связи между этим государством и статусом резидента корпорации. Требование «быть субъектом налогообложения» часто описывается терминами, которые могут показаться вводящими в заблуждение, такими как «всеобъемлющее налогообложение» или «полная налоговая ответственность». Эти термины создают впечатление, что резиденты, пользующиеся налоговыми каникулами, могут вызывать больше подозрений, чем другие. В действительности, данное требование не касается того, подлежит ли лицо, претендующее на льготы,

фактическому налогообложению. Статус субъекта налогообложения лучше понимать как «возможность быть субъектом налогообложения», что означает, что возникновение налоговых обязательств является возможным, независимо от того, уплачивает ли лицо фактически какие-либо налоги (R. Couzin, *Corporate Residence and International Taxation* (2002), стр. 107; см. также стр. 106 и 111). Следовательно, корпорации-резиденты, пользующиеся определенными налоговыми каникулами, например, в отношении прироста капитала, не лишаются автоматически статуса резидента в соответствии с Соглашением из-за того, что они не подлежат всем возможным видам налогообложения (Couzin, стр. 110–111 и 150). Это можно противопоставить фискально-прозрачным структурам, таким как партнерства, которые не освобождаются от налогообложения, а, скорее, вообще не подлежат ему, поскольку их доход облагается налогом на уровне партнеров.

Помимо требования «быть субъектом налогообложения», цель статьи 4(1) не заключается в установлении специальных стандартов для определения резидентства. Данное положение прямо указывает, что резидентство должно определяться в соответствии с законодательством того договаривающегося государства, резидентом которого лицо себя заявляет. Это положение Соглашения практически дословно повторяет статью 4(1) Типовой конвенции ОЭСР 1998 года, в Комментариях к которой также разъяснялось, что намерение состояло в том, чтобы оставить основное определение резидентства на усмотрение внутреннего законодательства, а не двусторонних налоговых соглашений:

> Конвенции об избежании двойного налогообложения обычно не затрагивают внутреннее законодательство Договаривающихся государств, устанавливающее условия, при которых лицо рассматривается в налоговых целях как «резидент» и, следовательно, подлежит полной налоговой ответственности в этом Государстве. Они не устанавливают стандартов, которым должны соответствовать положения внутреннего законодательства о «резидентстве», для того чтобы требования о полной налоговой ответственности могли быть приняты между Договаривающимися государствами. В этом отношении Государства полностью полагаются на внутреннее законодательство. [Выделено мной.]

>

> («Комментарии к статье 4» Типовой конвенции ОЭСР 1998 года, параграф 4)

Рассмотрение контекста Соглашения подтверждает это намерение, выраженное в Комментариях. Действительно, данное предпочтение оставлять определение резидентства на усмотрение внутреннего законодательства полностью согласуется со структурой Соглашения. Большинство терминов, содержащихся в Соглашении, определяются внутренним законодательством, а не самим Соглашением. Как подчеркивает профессор Арнольд, «[п]оскольку формулировки налоговых соглашений являются широкими и общими, представляется

неизбежным, что для того, чтобы наполнить содержанием общие положения соглашения, необходимо обращаться к внутреннему законодательству договаривающихся государств» (B. J. Arnold, **Reforming Canada's International Tax System: Toward Coherence and Simplicity** (2009), стр. 325). Хотя Соглашение и определяет резидентство в статье 4, а также некоторые другие термины в статьях 3(1), 5 и 6(2), эти определения далеки от исчерпывающих. Фактически, список определенных терминов довольно скуден, и такие важные понятия, как «предпринимательская деятельность» и «прибыль», получают свое значение непосредственно из внутреннего законодательства. Важность внутреннего законодательства как источника основного содержания для применения Соглашения прямо оговорена в статье 3(2):

> При применении Конвенции в любое время Договаривающимся государством любой термин, не определенный в ней, имеет, если из контекста не вытекает иное, то значение, которое он имеет в это время в соответствии с законодательством этого Государства для целей налогов, к которым применяется Конвенция, при этом любое значение в соответствии с применимым налоговым законодательством этого Государства преобладает над значением, придаваемым этому термину в соответствии с другими законами этого Государства.

Несмотря на ясное заявление, сделанное в вышеприведенных Комментариях, и устоявшееся предпочтение оставлять важные определения на усмотрение внутреннего законодательства, а также несмотря на признание того, что *Alta Luxembourg* является резидентом Люксембурга, Министр утверждает, что соответствия определению резидента по внутреннему законодательству недостаточно для признания лица резидентом в соответствии с Соглашением. По мнению Министра, льготы, предоставляемые Соглашением, «предназначены только для лиц, имеющих достаточные существенные экономические связи» со своим государством резидентства (досье апелланта, параграф 100 [выделено мной]). Таким образом, простой формальной или юридической привязки к государству резидентства будет недостаточно.

Стоит отметить, что слова «достаточные существенные экономические связи» бросаются в глаза своим отсутствием в тексте как статьи 1, так и статьи 4. Хотя Общее правило противодействия уклонению от уплаты налогов (ОППУН) предлагает судам выходить за рамки текста для понимания объекта, духа и цели положений, у этого подхода есть пределы, особенно при попытке определить намерение сторон двустороннего соглашения. При полном отсутствии прямых формулировок к включению невыраженного условия следует подходить с осторожностью. Необходимо помнить, что текст также играет важную роль в установлении цели того или иного положения. Правильный подход — это тот, который объединяет текст, контекст и цель, а не целенаправленный поиск расплывчатой политической цели, оторванной от текста (дело **Canada Trustco**, параграф 41).

Тем не менее, я признаю, что стороны соглашения не обладают неограниченной свободой изменять или переопределять резидентство по своему усмотрению для целей налогового соглашения. Более широкий контекст международного налогового права и права международных договоров помогает понять, что имели в виду Канада и Люксембург при составлении статей 1 и 4(1) Соглашения. В соответствии с принципом **pacta sunt servanda** (договоры должны соблюдаться), стороны договора должны выполнять свои обязательства и добросовестно исполнять их (статья 26 Венской конвенции). Следовательно, определения резидентства во внутреннем законодательстве должны в целом соответствовать международным нормам и не приводить к переопределению резидентства таким образом, «который безошибочно выводит слова за рамки их общепринятого употребления» (Couzin, стр. 136), включая определения резидентства, действовавшие в обоих государствах на момент составления Соглашения.

Здесь я сделаю паузу, чтобы отметить, что определение резидентства в законодательстве Люксембурга соответствует международной практике. В широком смысле существует два международно признанных метода определения резидентства корпорации: (1) правило «места регистрации» или «юридического адреса» (**legal seat**), согласно которому резидентство определяется по чисто формальному критерию, то есть по месту, где корпорация была зарегистрирована или имеет свой юридический адрес; и (2) правило «реального местонахождения» (**real seat**), согласно которому резидентство зависит от совокупности фактических факторов, направленных на определение места эффективного управления корпорацией (R. S. Avi-Yonah, N. Sartori and O. Marian, **Global Perspectives on Income Taxation Law** (2011), стр. 130, с цитатой из M. A. Kane and E. B. Rock, “Corporate Taxation and International Charter Competition” (2008), 106 Mich. L. Rev. 1229, стр. 1235). Законодательство Люксембурга предоставляет статус резидента корпорациям, имеющим либо свой юридический адрес, либо свой центральный орган управления в Люксембурге — два критерия, согласующихся с этими методами (Согласованное изложение фактов, досье апелланта, том II, стр. 28, параграф 122; Заключение о налоговом резидентстве компании в Люксембурге, досье апелланта, том VII, стр. 5 и 7, параграфы 7.2 и 8.2.1). В данном деле стороны согласны, что Alta Luxembourg является резидентом Люксембурга, поскольку там находится ее юридический адрес (Согласованное изложение фактов, досье апелланта, том II, стр. 28, параграф 122).

Интересно, что обоснование, выдвинутое Министром относительно «достаточных существенных экономических связей», имеет сходство с правилом «реального местонахождения», которое подчеркивает преобладание содержания над формой и, по-видимому, отвергает формальное, юридическое правило, такое как правило «места регистрации» или «юридического адреса». Таким образом, я понимаю доводы Министра как предположение о том, что установление резидентства исключительно на основании формального критерия является недостаточным.

Перевод выполнен в соответствии с требованиями к юридической стилистике и терминологии, принятой в Российской Федерации и в международном праве.

...недостаточно для соответствия духу правил о резидентстве, установленных Соглашением. Потребовалось бы нечто большее: наличие реальных связей со страной резидентства. Однако в доводах Министра не учитывается тот факт, что многие из наиболее развитых экономик мира, включая саму Канаду, признают и применяют правило «места инкорпорации» или «местонахождения юридического лица» (Ави-Йона, Сартори и Мариан, стр. 130 и 133–134; см. п. 250(4)(а) Закона). Хотя формальный критерий иногда может не отражать реальное местоположение экономической деятельности корпорации, он, тем не менее, получил широкое распространение на международном уровне благодаря своей определенности и простоте — соображениям, жизненно важным для эффективно функционирующей налоговой системы, основанной на верховенстве права и принципе Герцога Вестминстерского (Ли и Кокфилд, стр. 77). Следовательно, определение, содержащееся в законодательстве Люксембурга, не отступает от общепринятой практики до такой степени, чтобы договоренность, достигнутая в Соглашении, могла быть соблюдена только при условии, что резиденты Люксембурга, претендующие на льготы, имеют «достаточные существенные экономические связи» со своей страной резидентства.

Учитывая это широкое международное признание формального подхода к определению резидентства, если бы разработчики Соглашения действительно намеревались включить в сферу его действия только корпорации с «достаточными существенными экономическими связями» со страной их резидентства, они бы ясно обозначили свое намерение отойти от такого устоявшегося критерия, как правило «места инкорпорации» или «местонахождения юридического лица». Они бы не стали просто включать в текст Соглашения без каких-либо изменений статьи 1 и 4(1) Модельной конвенции ОЭСР, отражающие международный консенсус. На мой взгляд, это указывает на то, что цель статей 1 и 4(1) не заключается в исключении всех корпораций с минимальными экономическими связями со страной их резидентства, например, тех, чье резидентство установлено исключительно на основании формальной юридической связи. Таким образом, доступ к льготам Соглашения на основании определения резидентства по внутреннему законодательству, такого как правило «местонахождения юридического лица», полностью соответствует духу этих положений.

Еще один контекстуальный элемент дополнительно подтверждает мое мнение о том, что цель статей 1 и 4 не состоит в предоставлении льгот исключительно корпорациям с «достаточными существенными экономическими связями» со страной их резидентства. Этим элементом является включение в Соглашение статьи 28(3), которая лишает льгот определенные люксембургские холдинговые

компании. В «Комментариях к статье 1» Модельной конвенции ОЭСР 1998 года содержалось специальное предостережение против использования транзитных компаний (conduit companies), то есть «юридических лиц, созданных в государстве главным образом для получения льгот по соглашению, которые не были бы доступны напрямую» (п. 9). В Комментариях было предложено несколько решений, однако «никаких окончательных текстов не было разработано» и «никаких строгих рекомендаций не было дано» (п. 12). Государствам-членам ОЭСР было предоставлено право выбирать, какое решение им подходит.

Основными из этих решений были подход «прозрачности» (look-through) и подход исключения. Положение, основанное на подходе «прозрачности», лишает льгот по соглашению корпорации, которые являются резидентами одного договаривающегося государства, но принадлежат резидентам третьего государства (п. 13). В сочетании с положением, защищающим добросовестную предпринимательскую деятельность, такое положение позволяет предоставлять льготы по соглашению корпорациям, принадлежащим резидентам третьего государства, которые ведут добросовестную предпринимательскую деятельность в договариваемся государстве, резидентами которого они себя заявляют, и одновременно исключать те компании, которые ведут там «незначительную по существу предпринимательскую деятельность» (п. 14). Подход исключения отказывает в льготах по соглашению определенным видам компаний, пользующимся особыми налоговыми привилегиями, которые представляют собой вредоносную налоговую конкуренцию (п. 15). Основным преимуществом подхода исключения перед подходом «прозрачности» является его ясность и простота (п. 16). Он не требует оценки существенного характера предпринимательской деятельности для определения ее добросовестности, в отличие от подхода «прозрачности» или подхода, на который ссылается Министр, сфокусированного на наличии «достаточных существенных экономических связей».

Во время заключения Соглашения Люксембург был широко известен как международный налоговый оазис, освобождающий определенные холдинговые компании от большинства налогов при условии, что они не имеют прямого присутствия в местной экономике (см. Grundy's Tax Havens: A World Survey (4th ed. 1983), at pp. 2 and 157-64; W. H. Diamond et al., Tax Havens of the World (loose-leaf), vol. 2, ch. Luxembourg, at pp. 5-6). Чтобы отказать в льготах по Соглашению таким холдинговым компаниям с минимальными экономическими связями с Люксембургом, Канада и Люксембург предпочли подход исключения подходу «прозрачности». Действительно, два договаривающихся государства не включили положение о «прозрачности» в сочетании с защитной оговоркой, как это сделала Канада в соглашениях, заключенных ею в тот же период с Казахстаном (1996) и Перу (2001) (ст. 28(3) Конвенции между Правительством Канады и Правительством Республики Казахстан об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и на капитал, Can T.S. 1998 No. 13; ст. 28(3) Конвенции между Правительством

Канады и Правительством Республики Перу об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и на капитал, Can. T.S. 2002 No. 23). Вместо этого Канада и Люксембург включили положение, лишаящее льгот по Соглашению определенные холдинговые компании, учрежденные в Люксембурге, а именно статью 28(3):

> Настоящая Конвенция не применяется к холдинговым компаниям по смыслу специальных законов Люксембурга (в настоящее время — Закон от 31 июля 1929 года и Указ Великого Герцогства от 17 декабря 1938 года) или любого другого аналогичного закона, принятого в Люксембурге после подписания Конвенции, а также к компаниям, на которые распространяется действие аналогичных налоговых законов в Люксембурге.

В соответствии с принципом подразумеваемого исключения, этот выбор, сделанный сторонами в пользу подхода исключения, — который отдает предпочтение форме над содержанием, — следует понимать как отказ от признания значимости экономических связей для определения того, какие корпорации должны иметь право на льготы, а какие нет. Это приводит меня к выводу, что разработчики намеревались исключить корпорацию с минимальными экономическими связями с одним из договаривающихся государств только в том случае, если эта корпорация является холдинговой компанией, пользующейся режимом международного налогового оазиса Люксембурга. В свете этого явного намерения исключить только люксембургские холдинговые компании, а не любую компанию с ограниченными экономическими связями со страной своего резидентства, я еще более убежден, что дух статей 1 и 4(1) не заключался в ограничении доступа к льготам по Соглашению для корпораций, имеющих «достаточные существенные экономические связи» со своей страной резидентства.

Таким образом, предмет, дух и цель статей 1 и 4(1) заключаются в том, чтобы позволить всем лицам, являющимся резидентами согласно законодательству одного или обоих договаривающихся государств, претендовать на льготы по Соглашению, если их статус резидента может повлечь за собой полную налоговую ответственность (независимо от того, происходит ли фактическое налогообложение). Эти положения в целом соответствуют международным нормам. Обычно это относится к корпорациям, которые являются резидентами в силу правила «места инкорпорации» или «местонахождения юридического лица», если только они не подпадают под исключение, предусмотренное статьей 28(3). В результате я прихожу к выводу, что дух этих положений не заключается в том, чтобы предоставлять льготы по Соглашению только тем резидентам, которые имеют «достаточные существенные экономические связи» со своей страной резидентства.

**** (2) Исклучение из налога на прирост капитала у источника («Освобождение для имущества, используемого в предпринимательской деятельности») (статьи 13(4) и 13(5))****

Исключение из налога на прирост капитала у источника, также именуемое освобождением для имущества, используемого в предпринимательской деятельности, предусмотрено статьями 13(4) и 13(5). Эти положения создают исключение из налогообложения у источника для прироста капитала, полученного от отчуждения акций, стоимость которых определяется главным образом стоимостью недвижимого имущества, используемого в коммерческой деятельности корпорации, и предоставляют исключительное право на налогообложение такого прироста капитала государству резидентства:

> ****СТАТЬЯ 13****

>

> ****Прирост капитала****

>

> ...

>

> 4. Прирост капитала, полученный резидентом Договаривающегося Государства от отчуждения:

>

> а) акций (за исключением акций, котирующихся на признанной фондовой бирже в другом Договаривающемся Государстве), составляющих существенную долю участия в уставном капитале компании, стоимость которых определяется главным образом стоимостью недвижимого имущества, расположенного в этом другом Государстве; или

>

> ...

б) доля участия в партнерстве, трасте или наследственной массе, стоимость которой определяется преимущественно за счет недвижимого имущества, расположенного в этом другом Государстве,

может облагаться налогом в этом другом Государстве. Для целей настоящего пункта термин «недвижимое имущество» не включает имущество (за исключением имущества, сдаваемого в аренду), в котором велась предпринимательская деятельность компании, партнерства, траста или

наследственной массы; а существенная доля участия имеет место, когда резидент и связанные с ним лица владеют 10 или более процентами акций любого класса или уставного капитала компании.

5. Доходы от отчуждения любого имущества, иного чем то, о котором говорится в пунктах с 1 по 4, подлежат налогообложению только в том Договариваемом Государстве, резидентом которого является лицо, осуществляющее отчуждение.

В отношении объекта, духа и цели статей 13(4) и 13(5) суть довода Министра сводится к теории экономической принадлежности. В соответствии с этой теорией Министр утверждает, что положения Договора, распределяющие права на налогообложение, направлены на избежание двойного налогообложения путем предоставления этих прав тому договариваемому государству, с которым доход и налогоплательщик связаны наиболее тесно.

По мнению Министра, исключение, предусмотренное статьей 13(4), освобождает рассматриваемые доходы от прироста капитала от налогообложения у источника, поскольку экономическая связь налогоплательщика с государством резидентства перевешивает связь между государством источника и недвижимым имуществом. Связь с государством резидентства считается более весомой, поскольку именно это государство, как утверждается, предоставляет блага, позволяющие его резидентам получать такие доходы от прироста капитала (например, экономика, инфраструктура, образование, социальные услуги). Таким образом, социально-экономическая среда государства резидентства предоставляет налогоплательщику инструменты, необходимые для развития бизнеса, осуществляемого с использованием недвижимого имущества, расположенного в государстве источника. В обмен на эти блага от налогоплательщика ожидается уплата налогов государству резидентства, а не государству источника.

С точки зрения Министра, эта логика верна лишь в том случае, когда налогоплательщик несет экономическую лояльность по отношению к государству резидентства, что может быть проверено наличием «достаточных существенных экономических связей» с этим государством. В отсутствие таких связей более весомое право государства резидентства на налогообложение уступало бы, и тогда преимущество получала бы связь между государством источника и недвижимым имуществом. Следовательно, государство источника обладало бы более весомым притязанием, и исключение из налогообложения у источника не должно было бы применяться.

Теория экономической принадлежности действительно является принципом, лежащим в основе распределения прав на налогообложение, и реализация этого принципа, таким образом, составляет широкую цель положений Договора, таких как статья 13, которые распределяют право на налогообложение между государством резидентства и государством источника (J. Li and F. Avella, “Article 13: Capital Gains”, in *Global Tax Treaty Commentaries*, last reviewed May 30, 2020 (online), at

s. 1.1.2.1). Однако я не согласен с изложением этой теории Министром в данном деле.

В общих чертах, распределение прав на налогообложение между государством резидентства и государством источника в соответствии с Модельной конвенцией ОЭСР, которая служит образцом для настоящего Договора, основано на различии между активным и пассивным доходом (Li and Cockfield, at p. 12; Avi-Yonah, Sartori and Marian, at p. 155). Государство источника имеет первоочередное право на налогообложение активного дохода (например, прибыли от предпринимательской деятельности и доходов от работы по найму), а государство резидентства — лишь остаточные права. Согласно теории экономической принадлежности, государство источника имеет более весомое притязание на налогообложение активного дохода, поскольку его экономическая среда наиболее тесно связана с происхождением капитала (Malherbe, at p. 56; Li and Cockfield, at pp. 66 and 151). В результате нерезиденты несут лояльность по отношению к государству источника, и от них ожидается уплата налогов за пользование государственными услугами, которые они получают при ведении своей активной экономической деятельности в государстве источника.

И наоборот, государство резидентства имеет первоочередное право на налогообложение пассивного дохода (например, процентов, дивидендов и прироста капитала), а государство источника — лишь остаточные права. Притязание государства источника на налогообложение пассивного дохода считается более слабым по сравнению с притязанием государства резидентства, поскольку предполагается, что для получения такого дохода требуется незначительный объем государственных услуг со стороны государства источника. Более того, экономическая среда государства источника считается менее существенной для перспектив получения дохода от пассивных инвестиций, поскольку такие пассивные операции могут проводиться в различных юрисдикциях без улучшения или ухудшения их доходности. Следовательно, нерезиденты, получающие пассивный доход, несут незначительную лояльность по отношению к государству источника.

Распределение права на налогообложение прироста капитала в Договоре опирается на такое изложение теории экономической принадлежности, проводящее различие между активным и пассивным доходом. Это распределение служит широкой цели статьи 13. В соответствии со статьей 13(5) Договора государство резидентства имеет первоочередное право на налогообложение прироста капитала, поскольку он является пассивным доходом. Статьи с 13(1) по 13(4) содержат исключения, позволяющие государству источника облагать налогом прирост капитала, полученный нерезидентами. Например, доходы, полученные от отчуждения недвижимого имущества, движимого имущества, составляющего часть активов постоянного представительства, расположенного в государстве источника, и акций, стоимость которых определяется

преимущественно за счет недвижимого имущества, могут облагаться налогом государством источника. Обоснование этих исключений заключается в том, что источником происхождения капитала, полученного от продажи недвижимого имущества и тому подобного, является государство источника, которое, следовательно, имеет более весомое притязание на налогообложение (Malherbe, at pp. 58-59). Например, продажа недвижимого имущества, расположенного в Канаде, по сути, является продажей «части Канады», а «„канадская принадлежность“ имущества... является источником дохода» (Li and Cockfield, at pp. 198 and 151).

Освобождение для имущества, используемого в предпринимательской деятельности, применяется в случае, когда доход от прироста капитала получен от продажи акций, стоимость которых определяется преимущественно за счет недвижимого имущества, в котором велась предпринимательская деятельность. Вследствие этого восстанавливается общее правило, согласно которому первоочередное право на налогообложение такого дохода принадлежит государству резидентства. По моему мнению, это представляет собой отступление от теории экономической принадлежности в том виде, в каком она изложена в Договоре и Модельной конвенции ОЭСР, и показывает, что освобождение для имущества, используемого в предпринимательской деятельности, имеет иную цель. Согласно логике экономической принадлежности, государство источника обычно имеет более весомое притязание на налогообложение дохода, полученного от предпринимательской деятельности, осуществляемой на его территории, или от распоряжения недвижимым имуществом, расположенным на его территории, поскольку экономическая среда государства источника наиболее тесно связана с происхождением капитала. Однако в соответствии со статьями 13(4) и 13(5) право на налогообложение предоставляется государству резидентства, а не государству источника. Это отступление можно объяснить тем, что экономическая принадлежность не является единственным принципом или политическим соображением, лежащим в основе правил налогообложения у источника; в основе этих правил также лежат принцип нейтральности в отношении импорта капитала, стремление предотвратить размывание налоговой базы и желание привлечь иностранные инвестиции (Li and Cockfield, at pp. 151-54). Поскольку все эти принципы и политические соображения не могут быть учтены в каждом отдельном правиле, поиск баланса неизбежен (см. *Shell Canada Ltd. v. Canada*, [1999] 3 S.C.R. 622, at para. 43; *Canada Trustco*, at para. 53; *Sun Indalex Finance, LLC v. United Steelworkers*, 2013 SCC 6, [2013] 1 S.C.R. 271, at para. 174). Статья 13(4) также является результатом поиска такого баланса. Теория экономической принадлежности не является доминирующим обоснованием исключения, предусмотренного в статье 13(4). Скорее, главная цель — это привлечение иностранных инвестиций, как я объясню ниже.

Канада была и остается крупным импортером иностранного капитала и, следовательно, страной источника (Arnold (2009), at pp. 10-11). Как страна источника, Канада была бы заинтересована в согласовании широких прав на

налогообложение у источника в двусторонних договорах с целью сбора больших налоговых поступлений. Однако, по мнению авторитетных авторов, Канада, должно быть, осознавала, что ее позиция по налогообложению у источника может также использоваться как инструмент для привлечения иностранных инвестиций, имеющих решающее значение для ее экономики (Li and Cockfield, at p. 153). Жесткие налоги у источника отпугивают иностранных инвесторов, в то время как налоговые льготы их привлекают. Таким образом, импортеры капитала заинтересованы в поддержании баланса между этими сдерживающими и стимулирующими факторами, если они хотят оставаться конкурентоспособными в мировой экономике. Ли и Авелла утверждают, что Канада регулярно включала данное исключение во многие свои налоговые договоры, включая настоящий Договор, именно по этой причине (s. 3.1.4.6.3). Эта налоговая льгота стимулирует иностранцев инвестировать в расположенное в Канаде недвижимое имущество, в котором ведется предпринимательская деятельность.

в которых ведется предпринимательская деятельность (например, шахты, отели или разработка нефтеносных сланцев), а не просто для инвестирования в активы, удерживаемые в спекулятивных целях.

Важно отметить, что лишь очень небольшое число мировых налоговых соглашений включает данное исключение, что свидетельствует о том, что его включение в Соглашение не было случайностью со стороны Канады. Начнем с того, что менее 35 процентов мировых соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных до 2014 года, включают положение, наделяющее государство источника правом облагать налогом прирост капитала от отчуждения акций компании или долей в партнерстве, трасте или имущественном фонде, стоимость которых формируется преимущественно за счет недвижимого имущества, как это предусмотрено в первой части статьи 13(4) (Li and Avella, в разделах 2.1.5 и 3.1.4.1.2). И из этих 35 процентов еще меньшее число соглашений содержит исключение, предусмотренное в конце статьи 13(4) (Li and Avella, в разделе 3.1.4.6.3).

Остается вопрос, предполагали ли договаривающиеся государства, что лица, не имеющие «достаточных существенных экономических связей» с государством своего резидентства, смогут воспользоваться этим исключением для уклонения от уплаты каких-либо налогов. Проще говоря, вопрос заключается в том, искажает ли использование компаний-кондуитов в данном контексте суть договоренности, достигнутой между Канадой и Люксембургом. По моему мнению, не искажает.

Общее правило противодействия уклонению от уплаты налогов (ОПБО) было введено для пресечения непредвиденных налоговых стратегий. Однако использование компаний-кондуитов, «юридических лиц, созданных в государстве главным образом для получения преимуществ по соглашению, которые не были бы доступны напрямую», не являлось непредвиденной налоговой стратегией на момент заключения Соглашения («Комментарии к статье 1» Модельной конвенции

ОЭСР 1998 года, в параграфе 9). Действительно, это отнюдь не было новым явлением, возникшим после подписания Соглашения. Еще в 1970-х годах в «Комментариях к статье 1» Модельной конвенции ОЭСР 1977 года критиковались стратегии налогового планирования с использованием компаний-кондуитов (параграфы 8-9). Этот вопрос также обсуждался авторитетными авторами (см., например, A. A. Knechtle, *Basic Problems in International Fiscal Law* (1979), на стр. 115; D. R. Davies, *Principles of International Double Taxation Relief* (1985), в параграфах 1.13 и 3.22). И в более близкое к моменту заключения Соглашения время в «Комментариях к статье 1» Модельной конвенции ОЭСР 1998 года также обсуждалось использование компаний-кондуитов.

Люксембург – страна, хорошо известная своей широкой сетью налоговых соглашений и режимом международной «налоговой гавани», что делает ее привлекательной юрисдикцией для учреждения компаний-кондуитов и использования преимуществ, предоставляемых соглашениями. Как уже упоминалось, можно предположить, что Канада знала об этих особенностях налоговой системы Люксембурга, когда заключала Соглашение. Тем не менее, Канада заключила двустороннее налоговое соглашение с Люксембургом, предусмотрев лишь минимальные защитные меры и проигнорировав таким образом многие предложения ОЭСР. В то время, как обсуждалось выше, «Комментарии к статье 1» Модельной конвенции ОЭСР 1998 года предлагали целый набор потенциальных положений по борьбе с уклонением от уплаты налогов, которые могли бы пресечь создание компаний-кондуитов в Люксембурге.

Я признаю, что отсутствие конкретных правил противодействия уклонению от уплаты налогов, которые предотвратили бы данную ситуацию, не обязательно является определяющим фактором для применения ОПБО (см. Cophthorne, в параграфах 108-11). Безусловно, всегда можно представить себе потенциальное правило противодействия уклонению, которое предотвратило бы применение рассматриваемой налоговой стратегии. Если бы это было стандартом, я согласен, что это давало бы исчерпывающий ответ в каждом деле и лишило бы ОПБО всякого смысла. Однако в данном случае отсутствие конкретных положений против уклонения представляет собой поясняющий контекстуальный и телеологический элемент, поскольку проливает свет на намерения договаривающихся государств. Это не тот случай, когда Парламент не предвидел или не мог предвидеть налоговую стратегию, примененную налогоплательщиком. Варианты для исправления ситуации были доступны и известны сторонам, но они сделали осознанный выбор: защитить одни льготы от использования компаниями-кондуитами и оставить другие без защиты. Если бы стороны действительно намеревались лишить такие корпорации возможности пользоваться данным исключением, они могли бы это сделать. В сочетании с предпочтением Канады на момент заключения Соглашения получать экономические выгоды от иностранных инвестиций, а не более высокие налоговые поступления (что будет обсуждаться ниже), это делает обоснование данного исключения еще более ясным. По моему

мнению, Канада и Люксембург сделали осознанный выбор оставить освобождение для имущества, используемого в предпринимательской деятельности, незащищенным.

Стороны договорились исключить люксембургские холдинговые компании из сферы действия своего Соглашения (статья 28(3)). Однако, как объяснялось выше, стороны не последовали предложению ОЭСР включить положение о «сквозном» подходе в сочетании с положением, защищающим добросовестную предпринимательскую деятельность. Это позволило бы исключить компании-кондуиты, принадлежащие резидентам третьей страны и ведущие незначительную «существенную предпринимательскую деятельность» в Люксембурге.

Более того, Люксембург и Канада добавили положения, ограничивающие применение льгот по Соглашению только бенефициарными владельцами определенного дохода, но лишь в отношении дивидендов, процентов и роялти, а не прироста капитала (статьи 10-12). Если бы стороны применили концепцию бенефициарного владения к данному исключению, это не позволило бы компаниям-кондуитам воспользоваться этой льготой, если их бенефициарные владельцы являлись резидентами третьей страны (см., например, *Prévost Car*). Хотя Модельная конвенция ОЭСР, возможно, и не содержала конкретной рекомендации о распространении концепции бенефициарного владения на прирост капитала, ничто не мешало сторонам сделать это. В конце концов, Модельная конвенция ОЭСР остается моделью, а не юридически обязывающим документом. В отличие от судей Роу и Мартина, я не усматриваю принципиального различия между приростом капитала, с одной стороны, и дивидендами, процентами и роялти, с другой, которое делало бы концепцию бенефициарного владения неприменимой к приросту капитала. Действительно, в документе, подготовленном в 2008 году для Организации Объединенных Наций, профессор Филип Бейкер поставил под сомнение возможное распространение концепции бенефициарного владения на прирост капитала, поскольку определить бенефициарного владельца прироста капитала сложнее, чем бенефициарного владельца отслеживаемого потока дохода, такого как дивиденды, проценты и роялти (*The United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries: Possible Extension of the Beneficial Ownership Concept*, U.N. Doc. E/C.18/2008/CRP.2/Add.1, Ann., October 17, 2008, в параграфе 55). Но профессор Бейкер пояснил, что это различие «не является непреодолимым» (параграф 58). В итоге он даже предложил возможную формулировку положения о бенефициарном владении, применимого к приросту капитала:

6. Доходы от отчуждения любого имущества, кроме упомянутого в пунктах 1, 2, 3, 4 и 5, подлежат налогообложению только в том Договаривающемся Государстве, резидентом которого является бенефициарный владелец. [параграф 59]

Как предлагалось в «Комментариях к статье 13» Модельной конвенции ОЭСР 1998 года, Канада также могла бы настоять на включении положения об условии налогообложения (subject-to-tax provision), если бы ее действительно беспокоила эрозия налоговой базы (параграф 21). В соответствии с таким положением договаривающееся государство отказывается от своего права на налогообложение прироста капитала только в том случае, если другое государство фактически облагает эти доходы налогом. Включение такого положения означало бы, что прирост капитала, освобожденный от налога или облагаемый очень низким налогом в Люксембурге, подлежал бы налогообложению в Канаде, вместо того чтобы возникало практически двойное неналогообложение. Однако решение Канады не является удивительным. Ситуации двойного неналогообложения в большинстве случаев являются намеренными и составляют часть договоренности (Couzín, на стр. 109). Отсутствие положения об условии налогообложения, в сочетании со знанием Канадой налоговой системы Люксембурга, подтверждает мое мнение о том, что основной целью Канады при включении статьи 13(4) было уступить свое право на налогообложение прироста капитала определенного вида, полученного в Канаде, для привлечения иностранных инвестиций. Частью договоренности не являлось то, что Люксембург будет фактически облагать этот прирост капитала в той же мере, в какой его облагала бы Канада.

Кроме того, рассмотрение налоговых соглашений по тому же предмету (*in pari materia*), составляющих более широкий контекст Соглашения, подтверждает осознанный выбор сторон оставить освобождение для имущества, используемого в предпринимательской деятельности, незащищенным от использования компаниями-кондуитами, учрежденными в Люксембурге. Как отмечает профессор Арнольд, примерно в то же время Канада начала включать в некоторые из заключаемых ею соглашений специальные тесты на деловую цель, разработанные для предотвращения недобросовестного использования преимуществ соглашений (*treaty shopping*).

В то же время, когда он заключил Договор, подписанный в 1999 году ((2009), стр. 358). См., например, договоры с Нигерией², Украиной³, Казахстаном⁴, Узбекистаном⁵ и Перу⁶. Эти положения были направлены на лишение определенных договорных льгот в тех случаях, когда целью сделки было получение доступа к этим льготам. Весьма вероятно, что создание «транзитной» компании в Люксембурге для получения доступа к освобождению от налога подпало бы под действие такого теста на деловую цель. Если бы стороны действительно намеревались лишить такие компании преимуществ, предоставляемых этим исключением, они бы поставили применение этого исключения в зависимость от прохождения теста на деловую цель.

Отсутствие какой-либо подобной меры противодействия уклонению, которая ограничила бы доступ к данному исключению, в договоре со страной, известной

тем, что она не облагает налогом прирост капитала, приводит меня к выводу, что Канада взвесила все за и против и заключила, что ее национальный интерес в привлечении иностранных инвесторов, использующих Люксембург в качестве транзитной юрисдикции для использования данного исключения, перевесил ее интерес в получении большего объема налоговых поступлений от такого прироста капитала. Это отвечает на вопрос «почему была предоставлена льгота», поставленный в рамках Общего правила противодействия уклонению от уплаты налогов (GAAR) (Canada Trustco, п. 66). Этот выбор, должно быть, также был

² Соглашение между Правительством Канады и Правительством Федеративной Республики Нигерия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и прирост капитала, Can. T.S. 1999 No. 48, ст. 10(7), 11(8) и 12(7).

³ Конвенция между Правительством Канады и Правительством Украины об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал, Can. T.S. 1997 No. 39, ст. 11(8) и 12(8).

⁴ Конвенция между Правительством Канады и Правительством Республики Казахстан об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал, Can. T.S. 1998 No. 13, ст. 11(8) и 12(7).

⁵ Конвенция между Правительством Канады и Правительством Республики Узбекистан об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал, Can. T.S. 2000 No. 18, ст. 11(8) и 12(7).

⁶ Конвенция между Правительством Канады и Правительством Республики Перу об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал, Can. T.S. 2002 No. 23, ст. 10(7), 11(7) и 12(7).

обусловлен тем, что Канада не стремилась идти своим путем в то время, когда международное сообщество еще не было так серьезно настроено на ограничение практики недобросовестного использования договоров, как в годы, предшествовавшие подписанию и ратификации Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (Can. T.S. 2019 No. 26) в 2017 году, и как оно остается настроено по сей день (см. Закон о многостороннем инструменте в отношении налоговых

конвенций, S.C. 2019, с. 12; Arnold (2009), стр. 18). Будучи относительно небольшой страной, «Канада не может позволить себе роскошь формировать собственную политику, не учитывая действия других стран», и, должно быть, она справедливо рассматривала многосторонний подход как путь вперед (Li and Cockfield, стр. 25).

Это не абсурдное утверждение, как заявляют мои коллеги. Нет лучшего способа описать позицию Канады во время заключения Договора, когда она столкнулась с дилеммой выбора между увеличением налоговых поступлений и повышением конкурентоспособности, чем процитировать слова из ответа Министерства финансов на Доклад Генерального аудитора Канады Палате общин, 1992, стр. 52:

> В значительной степени международные нормы ограничивают круг возможностей, доступных правительству Канады, и в этом контексте политика правительства в целом заключалась в том, чтобы отдавать предпочтение вопросам конкурентоспособности перед соображениями получения дохода.
[Выделено мной.]

В заключение, объект, дух и цель исключения, предусмотренного в п. 4 и 5 ст. 13 Договора, заключаются в том, чтобы способствовать международным инвестициям путем освобождения резидентов договаривающегося государства от налогов в государстве источника на прирост капитала, полученный от отчуждения недвижимого имущества, в котором велась предпринимательская деятельность, или от

отчуждения акций, стоимость которых формируется преимущественно за счет такого недвижимого имущества. Тот факт, что прирост капитала может не облагаться налогом в Люксембурге, что приводит к двойному неналогообложению, и тот факт, что «транзитные» компании могут воспользоваться данным исключением, являются результатами налогового планирования, соответствующими договоренности, достигнутой между Канадой и Люксембургом. Хотя Канада имела большие основания для налогообложения такого дохода, исходя из теории экономической принадлежности, и, скорее всего, получила бы больше налоговых поступлений без данного исключения, учитывая ее традиционный статус как государства источника, Канада согласилась отказаться от своего права на налогообложение такого прироста капитала, независимо от того, будет ли он облагаться налогом в Люксембурге, чтобы привлечь иностранные инвестиции в бизнес-активы, воплощенные в недвижимом имуществе, расположенном в Канаде (например, отели, шахты или нефтяные сланцы), и получить экономические выгоды, создаваемые этими инвестициями. Именно об этом и была достигнута договоренность. По-видимому, Канада знала о схемах налогового планирования с использованием «транзитных» компаний в Люксембурге, но сделала осознанный выбор не включать в Договор положения о

противодействию уклонению от уплаты налогов, которые могли бы урегулировать эту ситуацию.

****Е. Второй этап: Злоупотребительный характер сделки****

Второй этап методологии анализа на предмет злоупотребления заключается в том, чтобы «исследовать фактический контекст дела, чтобы определить, не нарушила ли или не свела ли на нет сделка по минимизации налогообложения объект, дух или цель рассматриваемых положений» (Canada Trustco, п. 55).

Компания Alta Luxembourg была создана в рамках реструктуризации деятельности с целью использования исключения, предусмотренного в п. 4 ст. 13 Договора. Она признает, что эта налоговая льгота была получена в результате сделки, которая была совершена не преимущественно для достижения добросовестной цели, иной, чем получение этой льготы. Однако я не вижу, каким образом эта сделка по минимизации налогообложения являлась злоупотребительной.

В настоящем Суде, как и в Федеральном апелляционном суде, Министр справедливо признает, что Alta Luxembourg является резидентом Люксембурга для целей Договора, поскольку там находится ее юридический адрес. Более того, ничто не указывает на то, что Alta Luxembourg не подлежала налогообложению в Люксембурге. Прирост капитала, полученный ею от отчуждения акций Alta Canada, был задекларирован налоговым органам Люксембурга и подлежал налогообложению в полном объеме в соответствии с их внутренним законодательством. Тот факт, что Alta Luxembourg уплатила в Люксембурге с этого прироста капитала меньше налогов, чем уплатила бы, будучи резидентом Канады и уплачивая налог в Канаде, ничего не меняет в этом выводе. Как отметил этот Суд в деле *Copthorne*, «определение основополагающей идеи соответствующих положений Закона не следует смешивать с оценочным суждением о том, что правильно или неправильно, ни с теориями о том, каким должно быть или что должно делать налоговое законодательство» (п. 70). Следовательно, с того момента, как Alta Luxembourg получила прирост капитала от отчуждения своих акций Alta Canada, начало применяться законодательство Люксембурга, и интерес Канады к этому приросту капитала прекратился. В результате статус резидента Alta Luxembourg полностью соответствует объекту, духу и цели ст. 1 и 4(1) Договора.

Министр не выполнила возложенное на нее бремя доказывания того, что сделка по минимизации налогообложения нарушает основополагающую идею, «объект, дух или цель», выходящие за рамки текста положений. Alta Luxembourg соответствовала четким требованиям ст. 1, 4 и 13(4).

Договор ясно указывает, что Канада и Люксембург договорились о том, что право на налогообложение будет предоставлено Люксембургу при соблюдении условий для применения исключения. В Договоре нет ничего, что указывало бы на то, что

«транзитная» компания, созданная с единственной целью и являющаяся резидентом Люксембурга, не может воспользоваться преимуществами Договора или что ей должно быть отказано в этих преимуществах по каким-либо иным соображениям, например, из-за того, что ее акционеры сами не являются резидентами Люксембурга. В данном случае положения действовали так, как и были задуманы; злоупотребления не было, и, следовательно, Общее правило противодействия уклонению от уплаты налогов (GAAR) не может быть применено для отказа в заявленной налоговой льготе.

Такой результат соответствует истинному намерению сторон Договора и должен уважаться. Как постановил судья Пеллетье в деле *MIL (Investments)*, «в той мере, в какой апеллент утверждает, что Налоговый договор не должен толковаться таким образом, чтобы допускать двойное неналогообложение, вопрос, поднимаемый в рамках Общего правила противодействия уклонению от уплаты налогов (GAAR), касается бремени канадского налогообложения, а не отказа от доходов со стороны налоговых органов Люксембурга» (п. 8).

В заключение, несколько слов о завуалированном утверждении Министра о том, что схемы, использующие преимущества договоров, являются злоупотребительными по своей сути. Общее заявление о «практике недобросовестного использования договоров» не соответствует должному анализу в рамках Общего правила противодействия уклонению от уплаты налогов (GAAR). В соответствии с принципом разделения властей, разработка налоговой политики является задачей исполнительной и законодательной ветвей власти. Суды не обладают конституционной легитимностью и ресурсами для того, чтобы формировать налоговую политику (*Canada Trustco*, п. 41). Именно исполнительная и законодательная ветви власти должны решать, что является надлежащей налоговой политикой, а не суды.

Конечно. Вот перевод текста судебного решения, выполненный с соблюдением юридической терминологии и стилистики.

...что является правильным, а что — неправильным, и затем воплощать эти решения в законодательство, которое могут применять суды. Следует еще раз повторить, что применение ОППУ не должно основываться на «оценочном суждении о том, что правильно, а что неправильно, или теориях о том, каким должно быть или что должно делать налоговое законодательство» (дело **Cophorne**, п. 70). Налогоплательщики «вправе выбирать такие направления действий или совершать такие сделки, которые минимизируют их налоговые обязательства» (дело **Cophorne**, п. 65). Роль судов ограничивается установлением того, злоупотребляет ли сделка объектом, духом и целью конкретных положений, на которые ссылается налогоплательщик. Она не заключается в том, чтобы переписывать налоговые законы и международные

налоговые соглашения с целью предотвращения недобросовестного использования таких соглашений, когда в этих документах нет четких положений на этот счет.

****VI.****

****Заключение****

По этим причинам я бы отклонил апелляцию. Ответчик имеет право на возмещение судебных издержек по данной апелляции.

Мотивы решения изложены судьями Роу и Мартин от имени Председателя Верховного суда Вагнера, а также судей Роу и Мартин.

СУДЬИ РОУ И МАРТИН —

****I.****

****Общий обзор****

Многонациональные компании, использующие пробелы и несоответствия в международных налоговых правилах, размывают национальные налоговые базы, что приводит к ежегодным потерям доходов для стран в размере от 100 до 240 миллиардов долларов США (Организация экономического сотрудничества и развития («ОЭСР»), Справочный документ: Инклюзивная рамочная программа по BEPS, январь 2017 г. (онлайн), стр. 9). В результате агрессивное международное уклонение от уплаты налогов привлекает все большее внимание со стороны политиков и СМИ (см., например, статью в журнале *The Economist* «The big carve-up» (15 мая 2021 г.), стр. 65–66, и серию статей в газете *Le Monde* «OpenLux: Enquête sur le Luxembourg, coffre-fort de l'Europe» Ж. Барука и др., 8 февраля 2021 г. (онлайн)).

Хотя в канадском праве давно установлен принцип, согласно которому налогоплательщики могут организовывать свои дела таким образом, чтобы минимизировать сумму подлежащих уплате налогов (дела **Commissioners of Inland Revenue v. Duke of Westminster**, [1936] A.C. 1 (H.L.); **Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada**, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601, п. 11), свобода действий в этом вопросе не является безграничной. Канада приняла меры для борьбы со злоупотребительным международным уклонением от уплаты налогов, приняв общее правило противодействия уклонению от уплаты налогов («ОППУ» — GAAR), которое лишает налоговых выгод в тех случаях, когда налогоплательщики совершают сделки, формально соответствующие тексту налоговых норм, на которые они ссылаются, но противоречащие их основополагающему замыслу. Внедрив ОППУ в наше налоговое законодательство около 30 лет назад и четко указав, что оно применимо к случаям злоупотребления международными налоговыми соглашениями, Парламент сделал политический выбор, намереваясь бороться с

вредоносными схемами уклонения от уплаты налогов, которые переходят грань законного налогового планирования и вторгаются в область злоупотребительного уклонения.

Теперь на судах лежит ответственность за должное исполнение воли Парламента и обеспечение того, чтобы ОППУ играло значимую роль в борьбе со сделками по уклонению от налогов, которые формально соответствуют положениям международного налогового соглашения, но подрывают их основополагающий замысел. Таким образом, толкование, требуемое при анализе в рамках ОППУ, возлагает на суды необычную обязанность выходить за рамки буквального текста применимых положений, чтобы определить, нарушают ли рассматриваемые сделки основополагающий замысел этих положений. Толкование, ограниченное лишь «буквой закона» данных законодательных положений, напротив, идет вразрез с волей Парламента и означает невыполнение судами своей роли — «толковать и применять Закон в том виде, в каком он был принят Парламентом» (дело **Shell Canada Ltd. v. Canada**, [1999] 3 S.C.R. 622, п. 45; см. также дело **Canada Trustco**, п. 13).

Учитывая, что ОППУ может быть применено только в тех случаях, когда налогоплательщик выполнил строгие требования того или иного положения, абсолютная правовая определенность не может быть достигнута, да и не предполагалась. Это законодательный выбор, сделанный Парламентом с целью установить необходимый баланс между неопределенностью, присущей ОППУ, и справедливостью канадской налоговой системы в целом, достигаемой за счет пресечения злоупотребительных схем уклонения от уплаты налогов.

Компания *Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.* («Альта Люксембург») — это люксембургская корпорация, созданная для того, чтобы акционеры компании *Alta Energy Partners, LLC* («Альта США»), не являющиеся резидентами ни Канады, ни Люксембурга, могли воспользоваться освобождением от канадского подоходного налога в соответствии с Конвенцией между Правительством Канады и Правительством Великого Герцогства Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал, Can. T.S. 2000 No. 22 («Соглашение»), при ликвидации инвестиций в нефтегазовые активы. Несмотря на то, что «Альта Люксембург» была всего лишь транзитной компанией, созданной в Люксембурге, она заявила право на освобождение от налога на прирост капитала в размере более 380 миллионов долларов. Вопрос в данном деле заключается в том, является ли эта сделка злоупотреблением в рамках ОППУ. По сути, имеет ли «Альта Люксембург» право претендовать на это освобождение и, таким образом, не платить в Канаде вообще никаких налогов с многомиллионной прибыли, полученной от имущества в Канаде, даже при отсутствии какой-либо реальной связи с Люксембургом?

Мы приходим к выводу, что требование компании «Альта Люксембург» о получении налоговой выгоды в соответствии с Соглашением является

результатом злоупотребительных сделок по уклонению от налогов. По нашему глубокому убеждению, суды нижестоящих инстанций неверно определили основополагающий замысел соответствующих положений Соглашения. Они придали вес только тексту и не учли, почему эти положения были введены в действие. Анализ в рамках ОППУ не предполагает такого подхода.

Объект, дух или цель соответствующих положений Соглашения заключаются в том, чтобы наделить правом налогообложения то государство, которое имеет наиболее тесную экономическую связь с доходом налогоплательщика. Статья 13(4) предоставляет Люксембургу право облагать налогом косвенные доходы своих резидентов от расположенного в Канаде недвижимого имущества, используемого в предпринимательской деятельности. В таких случаях считается, что Люксембург имеет более тесную экономическую связь с доходом налогоплательщика, поскольку стоимость имущества определяется именно деловой активностью, а не самим недвижимым имуществом.

В данном случае анализ фактических обстоятельств показывает, что компания «Альта Люксембург» полностью лишена реальной экономической связи с Люксембургом. Предоставление ей возможности воспользоваться положениями статей 13(4) и 13(5) противоречило бы основополагающему замыслу этого положения и, следовательно, является злоупотреблением. Общее намерение Канады и Люксембурга при заключении налогового соглашения не могло состоять в том, чтобы предоставить резидентам третьих государств возможность косвенно получать выгоды от налогового режима Люксембурга, которые они не могли бы получить напрямую, при отсутствии у них реальных связей с этим государством. Соответственно, мы бы удовлетворили апелляцию.

****II.****

****Обстоятельства дела****

В июне 2011 года в соответствии с законодательством провинции Альберта была зарегистрирована компания Alta Energy Partners Canada Ltd. («Альта Канада»). Она являлась дочерней компанией, находящейся в полной собственности компании «Альта США», акционерами которой были иностранные инвесторы из Соединенных Штатов и других стран. «Альта Канада» вела бизнес по добыче сланцевой нефти нетрадиционными методами на севере Альберты. Косвенные владельцы акций «Альта Канада» были проинформированы налоговыми консультантами о том, что их текущая корпоративная структура нежелательна с налоговой точки зрения: прирост капитала от будущей продажи акций будет облагаться налогами в Канаде, поскольку акции «Альта Канада» являлись налогооблагаемым канадским имуществом, и Канада оставляет за собой право облагать налогом такой прирост капитала в соответствии с Конвенцией между Канадой и Соединенными Штатами Америки в отношении налогов на доходы и капитал (введена в действие в Канаде Законом о канадско-американской

налоговой конвенции 1984 года, S.C. 1984, с. 20, Sch. I; см. ст. 2(3)(с) и 115(1)(b) Закона о подоходном налоге, R.S.C. 1985, с. 1 (5th Supp.) («Закон»). В консультации было указано на существование выгодного освобождения от налога в рамках других налоговых соглашений, которое позволило бы избежать налогообложения прироста капитала, который будет реализован при продаже акций.

В апреле 2012 года в соответствии с законодательством Люксембурга была создана компания «Альта Люксембург» с целью использования преимуществ Соглашения. Акции «Альта Люксембург» по-прежнему косвенно контролировались акционерами «Альта США». «Альта Люксембург» не имела реальной связи с Люксембургом: она не вела никакой деловой активности в Люксембурге и не владела никакими другими инвестициями. Единственной целью ее создания было избежание уплаты налогов в Канаде при продаже акций «Альта Канада».

В тот же день «Альта США» продала все свои акции «Альта Канада» компании «Альта Люксембург». Инвесторы получили от налоговых органов Люксембурга подтверждение, что прирост капитала, реализованный от участия в «Альта Канада», будет освобожден от налога в Люксембурге. В результате акционером «Альта Канада» вместо «Альта США» стала «Альта Люксембург», но фактический контроль остался у тех же лиц.

В 2013 году «Альта Люксембург» продала акции «Альта Канада» за сумму около 680 миллионов долларов. Полученный прирост капитала превысил 380 миллионов долларов. После этого «Альта Люксембург» заявила право на освобождение от канадского подоходного налога на основании статьи 13(5) Соглашения.

Министр национальных доходов отказал в освобождении, в частности, на том основании, что для отказа в льготе было применено ОППУ. «Альта Люксембург» обжаловала это решение. Налоговый суд Канады удовлетворил апелляцию «Альта Люксембург». Он установил, что «Альта Люксембург» может претендовать на освобождение от канадского подоходного налога.

Общее правило противодействия уклонению от уплаты налогов (ГААР) не воспрепятствовало реализации этого права (2018 TCC 152, [2019] 5 С.Т.С. 2183). Федеральный апелляционный суд согласился с решением Налогового суда (2020 FCA 43, [2020] 5 С.Т.С. 193).

III.

Анализ

A.

Правовые основы применения Общего правила противодействия уклонению от уплаты налогов

Общее правило противодействия уклонению от уплаты налогов (ГААР), изложенное в статье 245 Закона, является инструментом для сохранения целостности нашей налоговой системы, который призван ответить на «необходимость предотвратить дальнейшее размывание налоговых поступлений посредством стратегий, мотивированных исключительно налоговыми соображениями» (J. Sasseville, “Implementation of the General Anti-Avoidance Rule”, in Corporate Management Tax Conference, Income Tax Enforcement, Compliance, and Administration (1988), 4:1, at p. 4:2). Действительно, неограниченное применение принципа герцога Вестминстерского, согласно которому налогоплательщик вправе организовывать свои дела с целью минимизации налогового бремени, «может вводить налогоплательщиков в заблуждение, заставляя их полагать, что схемы налогового планирования, формально соответствующие техническим положениям Закона, являются приемлемыми» (V. Krishna, Income Tax Law (2nd ed. 2012), at p. 473).

Проведение границы между законным налоговым планированием и злоупотребительным избежанием налогообложения представляет собой сложную задачу по нахождению баланса. Парламент провел эту черту, приняв ГААР — «вершину всех мер по борьбе с уклонением от уплаты налогов» (Krishna (2012), at p. 470). Статья 245, устанавливающая ГААР, в частности, гласит:

2021 SCC 49 (CanLII)

(2) Если сделка является сделкой с целью избежания налогообложения, налоговые последствия для лица определяются таким образом, какой является разумным в данных обстоятельствах, с целью аннулирования налоговой выгоды, которая, если бы не настоящая статья, прямо или косвенно возникла бы в результате такой сделки или серии сделок, включающей такую сделку.

...

(4) Подпункт (2) применяется к сделке только в том случае, если можно разумно полагать, что сделка

(a) привела бы, при прочтении настоящего Закона без учета настоящей статьи, прямо или косвенно к ненадлежащему использованию положений одного или нескольких из следующих документов:

...

(iv) налогового соглашения . . . или

...

(b) привела бы прямо или косвенно к злоупотреблению в отношении этих положений, за исключением настоящей статьи, рассматриваемых в целом.

Для применения ГААР и аннулирования налоговых выгод необходимо соблюдение трех требований: (1) должна существовать налоговая выгода; (2) сделка, приводящая к возникновению налоговой выгоды, должна являться сделкой с целью избежания налогообложения в соответствии с подпунктом 245(3) «в том смысле, что нельзя утверждать, что она была разумно предпринята или организована преимущественно для добросовестной цели, отличной от получения налоговой выгоды»; и (3) сделка с целью избежания налогообложения должна приводить к ненадлежащему использованию или злоупотреблению положениями Закона или налогового соглашения «в том смысле, что нельзя разумно заключить, что налоговая выгода соответствовала бы объекту, духу или цели положений, на которые ссылается налогоплательщик» (Canada Trustco, at para. 66(1.); s. 245(3) of the Act). Таким образом, при наличии налоговой выгоды и сделки с целью избежания налогообложения, применения ГААР для аннулирования налоговой выгоды можно избежать, только «если можно разумно считать, что оно не является результатом злоупотребительного избежания налогообложения в соответствии с подпунктом 245(4)» (para. 35, см. также Department of Finance, Explanatory Notes to Legislation Relating to Income Tax (1988), at p. 464). Термины «ненадлежащее использование» и «злоупотребление» в Законе не определены. В связи с этим судам пришлось выработать надлежащий критерий для определения того, имело ли место злоупотребительное избежание налогообложения.

2021 SCC 49 (CanLII)

(1)

****Определение наличия злоупотребления в рамках ГААР****

Третье требование ГААР подразделяется на два этапа. Первый заключается в определении объекта, духа или цели положений, дающих право на налоговую выгоду; второй — в определении того, противоречит ли сделка этой цели (Canada Trustco, at para. 44).

Во-первых, суд должен определить «объект, дух или цель положений Закона о подоходном налоге, на которые делается ссылка для получения налоговой выгоды, с учетом структуры Закона, соответствующих положений и допустимых внешних источников толкования» (Canada Trustco, at para. 55). Как подчеркнул судья Ротштейн в деле *Copthorne Holdings Ltd. v. Canada*, 2011 SCC 63, [2011] 3 S.C.R. 721, Парламент, принимая ГААР, возложил на суды «необычную обязанность» выходить за рамки буквального текста закона, чтобы установить объект, дух или цель рассматриваемых положений (para. 66). Даже если налогоплательщик соблюдает текст положений Закона или налогового соглашения, суды должны определить, соответствуют ли сделки налогоплательщика рациональной основе положений, на которые делается ссылка (Copthorne, at para. 66; Krishna (2012), at p. 486).

2021 SCC 49 (CanLII)

Хотя анализ в рамках ГААР включает текстуальный, контекстуальный и целевой анализ, этот процесс отличается от традиционного толкования закона. В то время как цель традиционного толкования закона — «определить, что означают слова закона», анализ в рамках ГААР — это «поиск... рациональной основы, лежащей за словами, которая может быть не ухвачена одним лишь их буквальным значением» (Copthorne, at para. 70). Вопрос в контексте ГААР заключается не в том, может ли налогоплательщик претендовать на налоговую выгоду, а в том, «почему эта выгода была предоставлена» (Canada Trustco, at para. 66(4.)). Таким образом, традиционное толкование закона «ограничено текстом соответствующих положений таким образом, каким не ограничен анализ в рамках ГААР» (D. G. Duff, “The Interpretive Exercise Under the General Anti-Avoidance Rule”, in B. J. Arnold, ed., *The General Anti-Avoidance Rule — Past, Present, and Future* (2021), 383, at p. 406). Это следует из самой сути правила. Чтобы определить, может ли налогоплательщик в принципе претендовать на налоговую выгоду, положения Закона должны толковаться с применением традиционного текстуального, контекстуального и целевого подхода. И в любом деле, связанном с ГААР, «текст рассматриваемых положений не будет буквально исключать налоговую выгоду, которую налогоплательщик стремится получить, вступая в сделку или серию сделок» (Copthorne, at para. 88). Если бы ГААР просто дублировал процедуру толкования закона, он был бы бессмысленным. Это различие в методологии толкования является ключевым для надлежащего применения ГААР.

Аналогичным образом, при определении значения налоговых соглашений статья 31 Венской конвенции о праве международных договоров, Can. T.S. 1980 No. 37, требует, чтобы термины договора толковались в их контексте и в свете объекта и целей договора.

2021 SCC 49 (CanLII)

ГААР предписывает судам выйти за рамки этого значения и выявить рациональную основу, лежащую в основе соответствующего положения договора.

После того как суд определил рациональную основу соответствующих положений, второй этап анализа на предмет злоупотребления заключается в «определении того, нарушила ли сделка с целью избежания налогообложения или свела на нет объект, дух или цель рассматриваемых положений» (Canada Trustco, at para. 55). Злоупотребление будет установлено, «... (1) когда сделка приводит к результату, который законодательное положение было призвано предотвратить; (2) когда сделка подрывает основополагающую рациональную основу положения; или (3) когда сделка обходит положение таким образом, что это нарушает или сводит на нет его объект, дух или цель...» (Copthorne, at para. 72). Эти соображения «не являются независимыми друг от друга и могут пересекаться» (там же).

Злоупотребительный характер сделки «должен быть очевиден» (Canada Trustco, at para. 62).

В итоге, ГААР не будет применяться «для аннулирования налоговых выгод, возникающих в результате этих сделок, до тех пор, пока они осуществляются в соответствии с объектом и духом положений Закона, рассматриваемых в целом» (Krishna (2012), at p. 486, цитируя Department of Finance (1988), at p. 464). Это же правило, несомненно, будет применяться к налоговым выгодам, вытекающим из Соглашения. Однако ГААР применяется, когда налогоплательщик совершает сделки для получения налоговой выгоды, не предусмотренной конкретными положениями Закона или соглашения, рассматриваемыми в целом. В таких случаях ГААР «будет иметь преимущественную силу над другими положениями Закона [или налоговых соглашений], поскольку в противном случае его объект и цель были бы сведены на нет» (p. 489, цитируя Department of Finance (1988), at p. 465).

2021 SCC 49 (CanLII)

(2)

****Определенность, предсказуемость и справедливость****

Поскольку ГААР применяется только в тех случаях, когда требования положения при его буквальном прочтении соблюдены, ГААР по своей природе порождает «неизбежную степень неопределенности для налогоплательщиков» (Copthorne, at para. 123). Допущение такой неопределенности, создаваемой ГААР, было осознанным выбором, сделанным Парламентом при принятии положения, способного противодействовать схемам уклонения от уплаты налогов, которые эксплуатируют законодательство и международные договоры Канады. Закон содержит многочисленные положения о противодействии уклонению, направленные на конкретные фактические сценарии. Изобретательные налоговые консультанты могут успешно обходить эти положения, используя структурированные сделки, но такие сделки все еще могут представлять собой злоупотребительное избежание налогообложения. ГААР было разработано как заключительное, всеобъемлющее положение, которое может применяться, когда никакое конкретное положение о противодействии уклонению не применимо, не существует или было обойдено. Это «положение, применяемое в крайнем случае» (Canada Trustco, at para. 21).

Абсолютной определенности в рамках ГААР не существует. Парламент сделал выбор в области налоговой политики с целью достижения баланса между принципами определенности и предсказуемости и другим, не менее фундаментальным для нашей налоговой системы принципом — принципом справедливости (Lipson v. Canada, 2009 SCC 1, [2009] 1 S.C.R. 3, at para. 52). ГААР «призвано в сложном контексте [Закона] сдерживать злоупотребительное

избежание налогообложения и обеспечивать сохранение справедливости налоговой системы» (там же). Искушенные налогоплательщики, которые могут позволить себе услуги профессиональных налоговых консультантов, имеют доступ к стратегиям планирования, которые снижают или устраняют их налоговое бремя посредством действий, которые могут пересечь черту, отделяющую законные действия от злоупотребительного избежания налогообложения.

2021 SCC 49 (CanLII)

Перевод выполнен с соблюдением стилистики и терминологии, принятой в юридической практике.

...территории. Неприменение Общего правила противодействия уклонению от уплаты налогов (ОППУН) к таким злоупотребительным схемам является в высшей степени несправедливым не только потому, что доступ к таким специалистам может иметь лишь эта избранная группа налогоплательщиков, но и потому, что налоговое бремя, которого избежала эта группа, ложится на плечи других налогоплательщиков, например, в виде более высоких налоговых ставок (D. A. Dodge, "A New and More Coherent Approach to Tax Avoidance" (1988), 36 Can. Tax J. 1, at pp. 4, 8 and 9).

Профессор Дж. Ли подчеркивает эту важнейшую уравнивающую роль, которую ОППУН играет в нашей налоговой системе, что признано в нашей судебной практике:

> Как отметил Верховный суд в деле *Canada Trustco*, сохранение «определенности, предсказуемости и справедливости» для отдельных налогоплательщиков считается «основным принципом налогового права» [п. 61]. С другой стороны, ОППУН требует нахождения баланса между этим набором политических соображений и заботой о защите налоговой базы и справедливости налоговой системы в целом.

>

> ... дела, связанные с ОППУН, как правило, касаются ситуаций, которые не затрагивают большинство налогоплательщиков, а сделки хорошо спланированы и исполнены на основе профессиональных налоговых консультаций. Поэтому требование определенности в делах, связанных с ОППУН, не выглядит убедительным. [Выделено автором; примечания опущены.]

>

> ("‘Economic Substance’: Drawing the Line Between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance" (2006), 54 Can. Tax J. 23, at p. 40)

Следовательно, вывод о том, что ОППУН применяется для отказа в налоговых льготах, предоставляемых ясными положениями закона, в тех случаях, когда сделки по уклонению от уплаты налогов противоречат их основополагающей цели, не вступает в конфликт с принципами определенности, предсказуемости и справедливости. Применение ОППУН в этих обстоятельствах поддерживает баланс, которого стремился достичь Парламент между этими принципами, и реализует его намерение пресекать злоупотребительное уклонение от уплаты налогов (Department of Finance (1988), at p. 461, cited in **Canada Trustco**, at para. 15).

Именно такой точки зрения придерживалось большинство в деле **Lipson**. В том деле судьи, оставшиеся в меньшинстве, придерживались мнения, что принцип Герцога Вестминстерского должен превалировать над ОППУН на том основании, что, если его не сдерживать, ОППУН является «оружием», которое «может иметь широкомасштабные, серьезные и непредсказуемые последствия для законного налогового планирования» (п. 55). Судья Лебель, выступая от имени большинства, счел, что такой подход «по существу выхолащивает ОППУН и исключает его из [Закона] под видом юридического толкования» (п. 52). Чрезмерное подчеркивание принципов определенности и предсказуемости в ущерб принципу справедливости противоречит воле Парламента. По словам судьи Лебеля, «стремление избежать неопределенности не может оправдать игнорирование положения [Закона], которое явно предназначено для применения к сделкам, которые в противном случае были бы действительны по своей форме» (там же). Суды обязаны приводить в действие все части законодательства Парламента, включая статью 245 Закона.

**** (3) Применение ОППУН к двусторонним налоговым конвенциям ****

После введения статьи 245 Закона вопрос о том, применяется ли это положение к налоговым соглашениям, вызвал оживленные дебаты среди комментаторов и ученых (W. I. Innes, P. J. Boyle and J. A. Nitikman, **The Essential GAAR Manual: Policies, Principles and Procedures** (2006), at p. 198-204). В настоящее время этот спор урегулирован.

Как высказал мнение судья Боумен (в то время занимавший этот пост) в деле **RMM Canadian Enterprises Inc. v. R.**, [1998] 1 C.T.C. 2300, в п. 52-54 и 56, цитируя дело **McNichol v. The Queen** (1997), 97 D.T.C. 111, at pp. 120-21, Министр мог использовать ОППУН для отказа в налоговых льготах, возникающих в результате использования положений налоговых соглашений Канады. Позднее Парламент подтвердил, что статья 245 применяется к льготам, предоставляемым налоговыми соглашениями, когда принял подпункт (iv) пункта (a) части (4) статьи 245 Закона в рамках **Закона о порядке исполнения бюджета 2004 года, № 2, S.C. 2005, с. 19, s. 52(2)**. Он также принял статью 4.1 **Закона о толковании конвенций о подоходном налоге, R.S.C. 1985, с. I-4** (далее – «ЗТКПН»), которая гласит, что «несмотря на положения конвенции... настоящим заявляется... что статья 245 [Закона] применяется к любой льготе, предоставляемой в соответствии с конвенцией». И в

случае несоответствия между Соглашением и ЗТКПН, положения этого закона имеют преимущественную силу (*Income Tax Conventions Implementation Act, 1999, S.C. 2000, c. 11, s. 51(2)*). Суды обязаны исполнять законодательные меры Парламента, направленные на четкое выражение его намерения пресекать уклонение от уплаты налогов, возникающее в результате ненадлежащего использования некоторых налоговых соглашений Канады, путем применения ОППУН. В результате «налоговые соглашения должны толковаться так же, как и внутреннее законодательство, при анализе потенциально злоупотребительных сделок по уклонению от налогов» (*MIL (Investments) S.A. v. R.* , 2006 TCC 460, [2006] 5 C.T.C. 2552 (“MIL (TCC)”), at para. 28). Вопреки предположению нашей коллеги, судьи Котэ, это не является недопустимым расширением сферы действия ОППУН. Если и существовали какие-либо сомнения относительно применения ОППУН к налоговым соглашениям, они были однозначно устранены, когда Парламент внес поправки в Закон в 2005 году (см. Standing Senate Committee on National Finance, *Proceedings of the Standing Senate Committee on National Finance*, Nos. 19 and 20, 1st Sess., 38th Parl., April 20 and May 2, 2005, at pp. 19:16-17, 19:22, and 19:26-27).

Таким образом, хотя постановления этого Суда по ОППУН были вынесены в контексте предполагаемых злоупотреблений положениями Закона, нет никаких сомнений в том, что ОППУН также применяется к сделкам по уклонению от уплаты налогов, которые представляют собой злоупотребление или ненадлежащее использование налоговых соглашений.

Предыстория этой поправки проливает свет на ситуацию. Она последовала за отчетом Генерального аудитора Канады о деятельности тогдашнего Агентства таможи и сборов Канады (АТСК), в котором был выявлен ряд схем уклонения от уплаты налогов, использующих некоторые налоговые соглашения Канады. Обсуждая налоговое соглашение, заключенное Канадой с Барбадосом, Генеральный аудитор отметил следующее:

> В ходе проверки дел нерезидентов мы отметили, что Агентство обнаружило ряд схем, разработанных для использования Соглашения об избежании двойного налогообложения между Канадой и Барбадосом. Канада обычно подписывает налоговые соглашения во избежание двойного налогообложения. Барбадос не облагает налогом прирост капитала. Однако Соглашение позволяет резиденту Барбадоса претендовать на освобождение от канадского налога на прирост капитала, который в противном случае подлежал бы налогообложению в Канаде. В настоящее время Агентство изучает сделки, которые перемещают прирост капитала из Канады в Барбадос. [Выделено автором.]

>

> (Office of the Auditor General, *Report of the Auditor General of Canada to the House of Commons — Chapter 7 — Canada Customs and Revenue Agency, International Tax Administration: Non-Residents Subject to Canadian Income Tax* (2001), at para. 7.85)

Одна из схем, приведенных в качестве примера использования налоговых соглашений Канады, поразительно похожа на обстоятельства настоящего дела: компания-нерезидент владела акциями канадской компании, доходы от продажи которых подлежали бы налогообложению в Канаде. Компания-нерезидент сменила свое резидентство на Барбадос и заявила право на освобождение от канадского налога на прирост капитала, предусмотренное соглашением между Канадой и Барбадосом (п. 7.89).

Генеральный аудитор рекомендовал АТСК «продолжать проявлять бдительность, чтобы налоговые соглашения не использовались ненадлежащим образом для снижения канадских налогов, и, при необходимости, добиваться законодательных или договорных изменений для защиты налоговой базы Канады» (п. 7.91 (выделено автором)). Парламент предпочел ясно дать понять, что ОППУН будет его предпочтительным инструментом для пресечения уклонения от уплаты налогов, возникающего в результате ненадлежащего использования налоговых соглашений Канады.

****В. Применение****

Теперь перейдем к применению изложенных выше принципов к обстоятельствам настоящего дела. Поскольку первые два этапа анализа в рамках ОППУН не оспариваются, мы сосредоточимся исключительно на анализе наличия злоупотребления.

**** (1) Объект, дух или цель статей 1, 4 и 13 Соглашения****

Сторона Короны утверждает, что в отношении «акций, стоимость которых определяется главным образом недвижимым имуществом, используемым в деятельности компании», основополагающая цель соответствующих положений Соглашения заключается в том, чтобы предоставить право налогообложения государству резидентства, поскольку экономическая связь с государством резидентства компании обычно перевешивает связь с государством источника дохода как местом нахождения недвижимого имущества (досье апелланта, п. 65). Alta Luxembourg придерживается мнения нижестоящих судов, согласно которому основополагающая цель не выходит за рамки текста соответствующих положений Соглашения (досье апелланта, п. 97). Цель заключается просто в том, чтобы «освободить резидентов Люксембурга от канадского налогообложения в случае инвестиций в недвижимое имущество...».

«имущество, используемое в предпринимательской деятельности» (обоснование Налогового суда Канады, п. 100; см. также обоснование Апелляционного суда, п. 67).

Мы согласны с позицией Короны. Вопреки выводу, к которому пришли нижестоящие суды, настоящее дело не относится к тем случаям, когда текст правовой нормы полностью отражает ее основополагающий принцип;

игнорирование этого принципа делает Общее правило противодействия уклонению от уплаты налогов (далее — ОППУ) «бессмысленным» (дело *Cophorne*, пп. 110–11). Мы приходим к выводу, что основополагающий принцип статей 1, 4 и 13 Соглашения заключается в предоставлении права налогообложения государству, имеющему более весомые экономические притязания на данный доход. Предполагается, что Канада имеет более тесную связь с приростом капитала, относящимся к пассивным инвестициям в расположенное в Канаде недвижимое имущество, который реализуется резидентами Люксембурга. Однако, когда стоимость недвижимого имущества обусловлена предпринимательской деятельностью компании, то есть когда резиденты Люксембурга получают доход от недвижимого имущества, используемого в предпринимательской деятельности, считается, что Люксембург имеет более тесную экономическую связь. Основополагающий принцип изъятия, предусмотренного в пункте 4 статьи 13, заключается в том, чтобы отразить более весомые экономические притязания государства резидентства на налогообложение дохода. В рассматриваемом деле государством резидентства является Люксембург, однако государством, имеющим более весомые экономические притязания на налогообложение дохода, является Канада.

а) Текст соответствующих положений

Соответствующими положениями Соглашения являются следующие:

****СТАТЬЯ 1****

****I. Сфера действия Соглашения****

****Лица, к которым применяется Соглашение****

Настоящее Соглашение применяется к лицам, являющимся резидентами одного или обоих Договаривающихся Государств.

****СТАТЬЯ 4****

****Резидент****

1. Для целей настоящего Соглашения термин «резидент Договаривающегося Государства» означает любое лицо, которое по законодательству этого Государства подлежит налогообложению в нем на основании своего domicilia, места жительства, места управления или любого другого критерия аналогичного характера. Этот термин также включает Договаривающееся Государство или его политическое подразделение либо местный орган власти, а также любое агентство или учреждение такого Государства, подразделения или органа. Однако этот термин не включает лицо, которое подлежит налогообложению в этом Государстве только в отношении дохода из источников в этом Государстве.

****СТАТЬЯ 13****

****Прирост капитала****

1. Доходы, получаемые резидентом Договаривающегося Государства от отчуждения недвижимого имущества, расположенного в другом Договаривающемся Государстве, могут облагаться налогом в этом другом Государстве.

4. Доходы, получаемые резидентом Договаривающегося Государства от отчуждения:

а) акций (за исключением акций, котирующихся на признанной фондовой бирже в другом Договаривающемся Государстве), составляющих существенное участие в основном капитале компании, стоимость которых преимущественно основана на недвижимом имуществе, расположенном в этом другом Государстве; или

б) доли участия в партнерстве, трасте или имущественном фонде (estate), стоимость которой преимущественно основана на недвижимом имуществе, расположенном в этом другом Государстве,

могут облагаться налогом в этом другом Государстве. Для целей настоящего пункта термин «недвижимое имущество» не включает имущество (кроме арендной собственности), в котором велась предпринимательская деятельность компании, партнерства, траста или имущественного фонда; а существенное участие имеет место, когда резидент и связанные с ним лица владеют 10 или более процентами акций любого класса или основного капитала компании.

5. Доходы от отчуждения любого имущества, кроме упомянутого в пунктах с 1 по 4, подлежат налогообложению только в том Договаривающемся Государстве, резидентом которого является лицо, производящее отчуждение.

Статья 1 предусматривает, что Соглашение применяется к «резидентам» Канады или Люксембурга. Статья 4 определяет «резидента» как лицо, которое подлежит налогообложению в соответствии с законодательством государства. Статья 13 Соглашения предусматривает распределение права на налогообложение прироста капитала между Канадой и Люксембургом. В соответствии с пунктом 5 статьи 13 государство резидентства (в данном случае Люксембург) сохраняет свою юрисдикцию по налогообложению прироста капитала, за исключением случаев, предусмотренных пунктами 1–4 статьи 13 Соглашения.

Пункт 1 статьи 13 сохраняет право государства источника дохода (в данном случае Канады) облагать налогом доходы, полученные от недвижимого имущества, расположенного в этом государстве. Это исключение подкрепляется пунктом 4 статьи 13, который предусматривает, что государство источника дохода также сохраняет свое право облагать налогом прирост капитала, возникающий от отчуждения акций, стоимость которых преимущественно основана на недвижимом имуществе, расположенном в государстве источника дохода. Пункт 4 статьи 13

фактически является нормой, направленной на борьбу с уклонением от уплаты налогов: он не позволяет компаниям избегать налогообложения в государстве источника дохода и, таким образом, обходить пункт 1 статьи 13, просто используя корпоративную структуру для владения и продажи недвижимого имущества (J. Li and F. Avella, “Article 13: Capital Gains”, in *Global Tax Treaty Commentaries*, May 30, 2020 (online), at s. 1.1.2.5; см. также обоснование Налогового суда Канады, п. 41).

Наконец, существует изъятие из исключения, установленного пунктом 4 статьи 13, для имущества, в котором компания ведет предпринимательскую деятельность. Прирост капитала, возникающий от отчуждения такого имущества, подлежит налогообложению в государстве резидентства, поскольку такой прирост подпадает под правило, предусмотренное пунктом 5 статьи 13. В данном случае судья Налогового суда установил, что это изъятие применяется к отчуждению акций Alta Canada, которые могут облагаться налогом государством резидентства (Люксембургом), а не Канадой.

Хотя текст статьи 13 Соглашения устанавливает четкие правила распределения прав на налогообложение, он почти не проливает света на основополагающий принцип такого распределения. Канада и Люксембург распределили права на налогообложение не произвольно; в основе правил распределения, изложенных в статье 13 Соглашения, лежит определенная логика. Именно этот основополагающий принцип мы должны определить, чтобы применить ОППУ.

б) Контекст: Специальные правила противодействия уклонению от уплаты налогов

Компания Alta Luxembourg утверждает, что представленное Короной обоснование, в частности то, что она называет «критерием существенной экономической связи», по сути, изменяет договоренность, достигнутую между Канадой и Люксембургом. Она заявляет, что Корона пытается добавить невысказанное условие о том, что налогоплательщик должен иметь существенные экономические связи с договаривающимся государством резидентства, чтобы считаться «резидентом» в соответствии с Соглашением. Канада могла бы договориться о включении положения, которое могло бы достичь аналогичного эффекта, но сознательно этого не сделала. В частности, Alta Luxembourg указывает, что при ведении переговоров с Люксембургом Канада решила не включать одно или несколько специальных правил противодействия уклонению, обсуждавшихся в «Комментариях к статье 1» ОЭСР 1998 года в составе **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version**. Поэтому, по мнению Alta Luxembourg, Министру не должно быть позволено ссылаться на ОППУ для отказа в предоставлении льгот по Соглашению юридическому лицу, отвечающему требованиям к резидентству, изложенным в Соглашении.

Этот довод не может быть принят, поскольку он игнорирует те самые причины, которые лежат в основе законодательного решения о введении в налоговую

систему общего правила противодействия уклонению от уплаты налогов. Хотя существуют специальные правила, которые, будь они включены в Соглашение, могли бы позволить отказать в предоставлении рассматриваемых налоговых льгот, из этого не следует, что ОППУ не может быть применено для отказа в налоговой льготе.

Поскольку невозможно предвидеть каждую схему уклонения от уплаты налогов, эффективность специальных норм ограничена способностью Парламента предвосхищать такие схемы. По этой причине эти нормы не могут полностью воспрепятствовать неправомерному уклонению от уплаты налогов (Canada, Report of the Royal Commission on Taxation (1966), vol. 3, at p. 554). До появления ОППУ широкое использование сложных схем уклонения от уплаты налогов и ответные меры по их пресечению создавали у налогоплательщиков ожидание, что сделки, совершаемые исключительно в налоговых целях и несовместимые с основополагающим принципом используемых положений, являются приемлемыми, до тех пор, пока они не подпадают под действие специального законодательства (Dodge, at p. 4). Кроме того, поскольку законодательство, как правило, имеет перспективное действие, специальные правила противодействия уклонению позволяют первым участникам схем уклонения — тем, кто может позволить себе «самых проницательных налоговых консультантов», — пользоваться преимуществами этих схем (p. 9). Это может привести к потере значительных налоговых поступлений.

ОППУ было принято в качестве крайне необходимой модернизации инструментов Канады по борьбе с уклонением от уплаты налогов. Оно было призвано адекватно реагировать на распространение таких сложных структур и снизить бремя постоянной необходимости противодействовать схемам злоупотреблений с помощью специального законодательства, принимаемого для каждой новой рыночной схемы.

«мотивированной схемы» (Додж, стр. 4 и 8). В Пояснительных записках, опубликованных вместе с Общим правилом противодействия уклонению от уплаты налогов (ОППУН), указывалось, что оно должно применяться «как положение, применяемое в последнюю очередь после применения других положений Закона, включая специальные нормы по борьбе с уклонением от уплаты налогов» (Министерство финансов (1988), стр. 461 (курсив добавлен)).

В данном деле позиция *Alta Luxembourg* по существу сводится к аргументу, основанному на правиле «подразумеваемого исключения»: если бы договаривающиеся стороны намеревались включить в Соглашение норму о борьбе с уклонением от уплаты налогов, они бы сделали это в прямой форме. Именно эта аргументация была единогласно отклонена настоящим Судом в деле **Copthorne**.

В том деле материнская и дочерняя корпорации стратегически стали сестринскими корпорациями для проведения горизонтального, а не вертикального, слияния. Это привело к увеличению оплаченного капитала акций объединенных корпораций по сравнению с оплаченным капиталом, который был бы доступен в ином случае. Налогоплательщик утверждал, что, поскольку его сделки не попадали под действие детально проработанных положений, направленных на предотвращение неправомерного сохранения оплаченного капитала налогоплательщиками, не могло возникнуть злоупотребления в целях уклонения от уплаты налогов. Согласно этому аргументу, Парламент прямо указал бы на такие сделки, если бы намеревался подвести их под действие указанных положений. Настоящий Суд отклонил этот аргумент.

Судья Ротштейн заявил, что аргумент о подразумеваемом исключении, хотя и является релевантным при толковании закона, не соответствует «природе анализа в рамках ОППУН» и «является неуместным, когда он опирается исключительно на текст положений [об оплаченном капитале], не учитывая их основополагающий принцип» (пункты 109 и 111).

2021 SCC 49 (CanLII)

Он также предупредил, что «[е]сли бы такой подход был принят, он стал бы исчерпывающим ответом во всех делах, касающихся ОППУН, поскольку действия налогоплательщика всегда будут разрешены текстом Закона» (пункт 111).

В результате, хотя рассматриваемые положения не устанавливали прямых ограничений на сохранение оплаченного капитала при горизонтальном слиянии, ОППУН было применено для отказа в предоставлении налоговой выгоды. Этот вывод был обоснован тем, что серия сделок позволила сохранить оплаченный капитал при «горизонтальном» слиянии, что дало налогоплательщику возможность получить налоговые выгоды, которые не были бы доступны при вертикальном слиянии — результат, противоречащий основополагающему принципу соответствующего положения (*Cophorne*, пункт 126).

Более того, ссылка на дело *Prévost Car Inc. против Канады*, 2009 FCA 57, [2010] 2 F.C.R. 65, для утверждения о том, что Канада могла бы использовать концепцию бенефициарного владения для предотвращения имевшего место уклонения от уплаты налогов, является неуместной. Канада не только имела право полагаться на ОППУН, а не согласовывать специальное правило по борьбе с уклонением от уплаты налогов в Соглашении, но также важно отметить, что положением, рассматриваемым в том деле, была статья 10, а не статья 13, и касалось оно не прироста капитала, а дивидендов.

Действительно, понятие бенефициарного владения абсолютно чуждо статье 13. Эта концепция, как уже отмечалось, имеет отношение к статье 10, а также к статьям 11 и 12 Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного

налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал 2003 года в ее сокращенной версии, которые касаются, соответственно, выплаты дивидендов, процентов и роялти. В работе, посвященной вопросу о том, следует ли распространять концепцию бенефициарного владения

2021 SCC 49 (CanLII)

на статьи 13 и 21 Типовой конвенции ООН 2001 года об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами (документ ООН ST/ESA/PAD/SER.E/213, идентичной по структуре Модельной конвенции ОЭСР), профессор П. Бейкер в 2008 году объяснил, что «включение ограничения по бенефициарному владению в статью о приросте капитала в конкретных двусторонних конвенциях не является частью текущей практики какого-либо государства при заключении соглашений» и что «[т]акже существует определенный концептуальный разрыв между применением концепции бенефициарного владения к статьям дохода, таким как дивиденды, проценты и роялти, и ее применением к приросту капитала» (The United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries: Possible Extension of the Beneficial Ownership Concept, документ ООН E/C.18/2008/CRP.2/Add.1, Приложение, 17 октября 2008 г., пункты 54-55 (курсив добавлен)). Хотя профессор Бейкер действительно заявил, что «теоретические различия между потоком дохода — как в случае дивидендов, процентов и роялти — и фактическим выгодоприобретателем от прироста капитала не являются непреодолимыми», далее он отметил: «[т]акже стоит помнить, что существует определенный конфликт юридических концепций в признании того, что собственник актива, который отчуждает этот актив, может не быть бенефициарным собственником прироста капитала, возникающего от этого актива» (пункт 58 (курсив добавлен)). Кроме того, в последующем докладе комитет экспертов ООН, курирующий подкомитет, заказавший работу профессора Бейкера, пришел к выводу, что «[в] конечном итоге идея включения понятия бенефициарного владения в статью 13 получила лишь ограниченную поддержку» (Комитет экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах, Доклад о работе четвертой сессии (20-24 октября 2008 г.), документ ООН E/2008/45 (Supp.), 2008, пункт 46).

2021 SCC 49 (CanLII)

Однако, что более важно для настоящего спора, рассмотренные профессором Бейкером примеры злоупотреблений налоговыми соглашениями с использованием статьи 13 включали, как и в данном случае, смену резидентства до отчуждения актива. Он пояснил, что введение «[о]граничения по бенефициарному владению не обязательно противодействовало бы [этим] сделкам» (пункт 53). По всем этим причинам концепция бенефициарного владения не была бы подходящим инструментом борьбы с уклонением от уплаты налогов

для пресечения злоупотреблений налоговыми соглашениями, затрагивающих статью 13, которая касается реализации прироста капитала.

В итоге, согласно логике *Alta Luxembourg*, если отсутствие в Соглашении специальной нормы о борьбе с уклонением от уплаты налогов является фатальным для позиции Короны, то это не только сделает невозможным применение ОППУН к налоговым соглашениям, но и воспрепятствует его применению в случаях злоупотребления положениями Закона, которые не урегулированы специальными нормами. По нашему мнению, из отсутствия нормы о борьбе с уклонением от уплаты налогов, разработанной для противодействия конкретной схеме, использованной в данном деле, нельзя сделать никакого вывода. Такой вывод был бы несовместим с ролью ОППУН по отношению к другим инструментам борьбы с уклонением от уплаты налогов. Это также явно противоречило бы неоднократно выраженной позиции настоящего Суда о том, что ОППУН является мерой последней инстанции и может применяться только в тех случаях, когда другие положения Закона не применяются (**Canada Trustco**, пункт 21; **Copthorne**, пункт 66). Таким образом, отсутствие специальной нормы о борьбе с уклонением от уплаты налогов в соответствующих положениях Соглашения мало что говорит об их основополагающем принципе.

(с)

Цель соответствующих положений: экономическая принадлежность как основа схемы распределения

2021 SCC 49 (CanLII)

Соглашение, как и другие двусторонние налоговые соглашения, распределяет право на налогообложение между договаривающимися государствами с целью избежания двойного налогообложения (E. C. C. M. Kemmeren, "Legal and Economic Principles Support an Origin and Import Neutrality-Based over a Residence and Export Neutrality-Based Tax Treaty Policy", в M. Lang et al., eds., *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics* (2010), 237, стр. 239 и 243; K. Vogel, "Double Tax Treaties and Their Interpretation" (1986), 4 *Int'l Tax & Bus. Law*. 1, стр. 8 и 22; **Crown Forest Industries Ltd. против Канады**, [1995] 2 S.C.R. 802, пункт 46). Распределение налоговых полномочий следует теории «экономической принадлежности», согласно которой основанием для налогообложения служит экономическая связь между государством и налогоплательщиком (Li и Avella, § 1.1.2.1, со ссылкой на Лигу Наций, Экономический и финансовый комитет, Доклад о двойном налогообложении, представленный Финансовому комитету (1923)). Это означает, что налоги на доход должны уплачиваться там, где у него имеются наиболее сильные «экономические интересы» или связи — либо в государстве резидентства, либо в государстве источника дохода.

Теория экономической принадлежности объясняет, почему статьи 1 и 4 предусматривают, что бенефициарами Соглашения являются резиденты одного из договаривающихся государств. Договаривающиеся государства предоставляют преимущества налоговых соглашений только своим резидентам (то есть лицам, обязанным уплачивать налог в своем государстве), поскольку резидентство является надлежащим критерием для обеспечения того, чтобы соглашение «распространялось только на лиц, имеющих экономическую принадлежность к одному или обоим договаривающимся государствам» (P. J. Hattingh, "Article 1 of the OECD Model: Historical Background and the Issues Surrounding It" (2003), 57 Bull. Int'l Fisc. Doc. 215, стр. 221).

2021 SCC 49 (CanLII)

В соответствии с теорией экономической принадлежности, активный доход, как правило, подлежит налогообложению в государстве источника (где доход получен), в то время как пассивный доход облагается налогом преимущественно в государстве резидентства (J. Li and A. Cockfield, with J. S. Wilkie, *International Taxation in Canada: Principles and Practices* (4th ed. 2018), at pp. 46-47).

Хотя доход от прироста капитала «не вписывается однозначно ни в категорию „активного дохода“, ни в категорию „пассивного дохода“» (J. Li, A. Cockfield and J. S. Wilkie, *International Taxation in Canada: Principles and Practices* (2nd ed. 2011), at p. 44), схема распределения прав налогообложения, предусмотренная статьей 13, также отражает теорию экономической принадлежности (Li and Avella, at s. 1.1.2.1). В зависимости от того, где экономическая связь является более прочной, право на налогообложение дохода от прироста капитала будет предоставлено либо государству источника, либо государству резидентства. Как правило, резидентство указывает на государство, с которым экономические связи являются наиболее тесными. Государство резидентства обычно является местом, где «капитал накапливается и потребляется» (там же), поэтому оно имеет преимущественное право на налогообложение. Как объясняет профессор Кришна, «[о]бязательство по уплате налога на основании резидентства вытекает из принципа, согласно которому лица, извлекающие выгоду из своей экономической и социальной принадлежности к стране, обязаны вносить вклад в ее государственные финансы» (*Fundamentals of Canadian Income Tax* (2nd ed. 2019), vol. 1, at p. 103).

Статья 13(5) Соглашения отражает этот принцип: за определенными исключениями, доход от прироста капитала подлежит налогообложению только в государстве, резидентом которого является налогоплательщик, поскольку резидентство подразумевает наличие такой тесной связи.

Доходы, получаемые от недвижимого имущества, являются частью такого исключения (см., в целом, ст. 13(1) и (4)). В отношении недвижимого имущества доход от прироста капитала, как правило, связан преимущественно с

местонахождением имущества, что оправдывает предоставление прав налогообложения государству источника. Обоснование налогообложения у источника заключается в том, что «лицо, получающее доход от лица или имущества, находящегося в государстве, имеет настолько тесную связь с государством, где это лицо или имущество физически расположено, что обязательство по поддержанию этого государства оправдано на основании данной взаимосвязи» (Kemmeren, at p. 262 (выделено в оригинале); см. также A. Christians and N. Benoît-Guay, “Status and Structure of Tax Treaties”, in J.-P. Vidal, ed., *Introduction to International Tax in Canada* (9th ed. 2021), at p. 4/14 to 4/15). Этот принцип объясняет, почему статьи 13(1) и (4) предоставляют государству источника право облагать налогом доходы, полученные прямо или косвенно от недвижимого имущества, расположенного в этом государстве (Li and Avella, at ss. 1.1.2.1 and 1.1.2.5; OECD, “Commentary on Article 13”, in *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version* (2017) (“2017 Commentary”), at para. 4; S. Simontacchi, *Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention: With special regard to Immovable Property* (2007), vol. 29, at p. 201).

Наконец, исключение, предусмотренное статьей 13(4), предоставляет право налогообложения государству резидентства в отношении доходов его резидентов от прироста капитала, связанного с недвижимым имуществом, когда он обусловлен предпринимательской деятельностью, чтобы отразить то, что Канада и Люксембург сочли более тесными экономическими связями с государством резидентства. «Обоснование, лежащее в основе этого исключения, заключается в том, что в случаях, когда нерезидент активно инвестирует в недвижимое имущество, находящееся в стране источника, налог должен взиматься в стране резидентства» (Christians and Benoît-Guay, at p. 4/15 (выделено нами)). Когда в объекте недвижимого имущества ведется предпринимательская деятельность, стоимость определяется именно этой деятельностью, а не самим объектом недвижимости. Соответственно, экономическое обоснование для налогообложения государством источника является менее весомым.

Следует напомнить, что статья 13(4) призвана предотвратить уклонение налогоплательщиков от налогообложения в государстве источника (статья 13(1)) путем использования промежуточной компании для отчуждения недвижимого имущества. Это обоснование для налогообложения в государстве источника является менее весомым, когда компания ведет предпринимательскую деятельность в объекте недвижимого имущества, поскольку «предположение о том, что между акционером и недвижимым имуществом была использована „корпоративная вуаль“, сомнительно, и приравнивание отчуждения акций компании к отчуждению базового недвижимого имущества не представляется состоятельным» (S. Simontacchi, “Immovable Property Companies as Defined in Article 13(4) of the OECD Model” (2006), 60 *Bull. Int’l Tax’n* 29, at p. 31).

Данное исключение отсутствует в Типовой конвенции ОЭСР 2017 года, однако оно рассматривается в комментариях ОЭСР как вариант для договаривающихся сторон, желающих предоставить право налогообложения государству резидентства в отношении такого недвижимого имущества, как шахты и отели (2017 Commentary, at paras. 28.5-28.7). В результате мы соглашаемся с Налоговым судом в том, что одной из целей данного исключения является «стимулирование инвестиций резидентов Люксембурга в недвижимое имущество, приобретаемое для использования в предпринимательской деятельности компании» (параграф 43).

Ссылаясь на дело **Fundy Settlement v. Canada**, 2010 FCA 309, [2012] 2 F.C.R. 374, Федеральный апелляционный суд отверг теорию «экономической принадлежности» в качестве обоснования статьи 13(4) Соглашения, поскольку «[в] Люксембургской конвенции не проводится различия между резидентами с сильными экономическими или коммерческими связями и теми, у кого слабые или отсутствуют коммерческие или экономические связи» (**R. v. MIL (Investments) S.A.**, 2007 FCA 236, [2007] 4 C.T.C. 235 (“MIL (FCA)”), at para. 6).

По нашему мнению, аргументация, принятая в делах **Fundy Settlement**, **MIL (TCC)** и **MIL (FCA)**, отступает от надлежащего подхода в рамках Общего правила противодействия уклонению от уплаты налогов (далее — ОППУ), который фокусируется на причинах — то есть на обосновании — лежащих в основе текста соответствующих положений; на эти дела не следует ссылаться. Если ссылка на текст положения соглашения является достаточной для того, чтобы избежать злоупотребления соглашением, то ОППУ фактически лишается своей силы для противодействия схемам, направленным на злоупотребление правом и структурированным вокруг соглашений об избежании двойного налогообложения, несмотря на ретроактивные поправки 2005 года к статье 245 Закона, внесенные для обеспечения применения ОППУ к налоговым соглашениям. Как объясняет профессор Дж. Т. Лумер, такой анализ, «по-видимому, обеспечивает иммунитет от ОППУ для любой стратегии уклонения, связанной с канадским налоговым соглашением, какой бы вопиющей она ни была, при условии, что промежуточная структура формально учреждена в соответствующем государстве и отвечает техническим требованиям конкретных положений соглашения, на которые делается ссылка» (“Tax Treaty Abuse: Is Canada Responding Effectively?”, in Oxford University Centre for Business Taxation, Working Paper No. 09/05 (revised March 2009), at s. 4.3.3). Мы также хотели бы отметить, что, когда этот Суд прекратил производство по апелляции в деле **Fundy Settlement** по иным основаниям, он уточнил, что это «не следует понимать как одобрение мотивов Федерального апелляционного суда» по вопросу ОППУ (**Fundy Settlement v. Canada**, 2012 SCC 14, [2012] 1 S.C.R. 520, at para. 19).

Alta Luxembourg аналогичным образом утверждает, что данный Суд в деле **Crown Forest** постановил, что резидентство в рамках двусторонних налоговых конвенций

устанавливается там, где налогоплательщик несет полную налоговую ответственность в договариваемом государстве. По ее мнению, Корона стремится добавить неписаное условие о том, что налогоплательщик должен иметь существенные экономические связи с договариваемым государством резидентства, чтобы считаться «резидентом» в соответствии с Соглашением.

Мы не согласны. Этот довод игнорирует тот факт, что дело **Crown Forest** не касалось применения ОППУ. В том деле Суду необходимо было истолковать термин «резидент» в соответствии с Законом о Конвенции между Канадой и Соединенными Штатами Америки о налогах 1984 года. Напротив, когда, как в данном случае, ОППУ применяется для отказа в налоговом преимуществе, которое в ином случае было бы доступно на основании текста положений, необходимо выйти за рамки текста, чтобы определить, не противоречит ли предоставление такого преимущества основополагающему смыслу положений или не является ли злоупотреблением им. Это не означает, что Alta Luxembourg должна соответствовать некоему «неписаному условию» в дополнение к квалификации в качестве «резидента» согласно статьям 1 и 4 Соглашения. Скорее, Корона указывает на необходимость наличия экономических связей с Люксембургом в контексте объекта, духа или цели, лежащих в основе соответствующих положений. По мнению Короны, предоставление налогового преимущества компании Alta Luxembourg в обстоятельствах, когда у нее отсутствуют какие-либо реальные, существенные экономические связи с государством резидентства, противоречило бы основополагающему смыслу соответствующих положений. Это соответствует надлежащей методологии в рамках ОППУ.

Таким образом, схема распределения предоставляет права на налогообложение в зависимости от прочности экономической связи между доходом и Договариваемыми государствами. Исключение, предусмотренное статьей 13(4), предоставляет право налогообложения государству резидентства в отношении доходов его резидентов от прироста капитала, полученных от недвижимого имущества, когда такой доход обусловлен предпринимательской деятельностью, что отражает более тесную экономическую связь с государством резидентства.

Аналогичная логика вытекает из пункта 4 статьи 13: когда налогоплательщик ведет предпринимательскую деятельность с использованием объекта недвижимого имущества, он извлекает выгоду в большей степени от государства резидентства и нормативно-правовой базы этого государства в сфере коммерческой деятельности, нежели от инфраструктуры государства источника дохода. Эта связь между доходом и государством резидентства формирует экономическое основание для налогообложения в государстве резидентства.

**** (d) Вывод относительно целевого назначения применимых положений ****

Мы приходим к выводу, что целевое назначение применимых положений Соглашения заключается в том, чтобы распределить права на налогообложение в пользу того договаривающегося государства, которое имеет наиболее весомые экономические притязания на соответствующий доход. Исключение, предусмотренное в Соглашении, наделяет правом облагать налогом прирост капитала, возникающий от распоряжения недвижимым имуществом, в котором ведется предпринимательская деятельность, государство резидентства. Обоснование такого исключения состоит в поощрении инвестиций; оно отражает тот факт, что стоимость имущества определяется в большей степени предпринимательской деятельностью, а не самим объектом недвижимого имущества. Соответственно, экономическое обоснование для налогообложения в государстве источника дохода — что является отступлением от общего принципа налогообложения в государстве резидентства — является менее весомым. Государство резидентства имеет более сильное экономическое притязание на налогообложение данного дохода.

****(2) Имело ли место злоупотребление положениями Соглашения? ****

Нижестоящие суды допустили ошибку в праве, не определив объект, дух и цель применимых положений Соглашения, а вместо этого лишь воспроизведя содержание пункта 5 статьи 13. Суды не смогли сосредоточиться на причине существования данной статьи. Следовательно, мы призваны провести анализ на предмет злоупотребления заново и определить, соответствует ли данная сделка целевому назначению применимых положений Соглашения или подрывает его (*Canada v. 594710 British Columbia Ltd.*, 2018 FCA 166, [2019] 5 C.T.C. 1, в параграфе 64).

По нашему мнению, присутствие компании Alta Luxembourg в Люксембурге не является подлинным — оно абсолютно эфемерно. Таким образом, предоставление ей возможности пользоваться налоговыми льготами, основанными на более прочной экономической связи между доходом налогоплательщика и Люксембургом, подрывает объект, дух и цель положений Соглашения.

Отсутствие у Alta Luxembourg существенной экономической связи с Люксембургом очевидно из материалов дела. Компания Alta Luxembourg была создана и контролировалась компанией Alta US и ее американскими и иными иностранными акционерами, юрисдикции которых не имели налогового соглашения с Канадой, содержащего аналогичное освобождение от налога. Сделка была структурирована таким образом, чтобы в Люксембурге не реализовывался прирост капитала и чтобы все доходы от продажи поступили акционерам. Как заявил старший управляющий директор частной инвестиционной компании, стоявшей за реструктуризацией, целью было не создание реального присутствия в Люксембурге, а обеспечение того, чтобы «все... прошло через специальные структуры, и никакие канадские налоги уплачены не будут» (материалы

апелляции, том IV, стр. 106). После совершения сделки Alta Luxembourg не вела предпринимательской деятельности в Люксембурге.

Присутствие Alta Luxembourg в Люксембурге было сфабриковано на пустом месте. Акционеры и инвесторы Alta US воспользовались «услугами по домицилированию» для обеспечения формального корпоративного присутствия в Люксембурге и получения выгод по Соглашению. Из электронной переписки, предшествовавшей сделке, ясно, что роль поставщика услуг заключалась исключительно в том, чтобы обеспечить для Alta Luxembourg минимальные «требования к реальному присутствию», с тем чтобы акционеры и инвесторы Alta US могли «воспользоваться льготами по налоговому соглашению между Канадой и Люксембургом (т.е. минимизировать налоговые потери в Канаде)» (материалы апелляции, том IV, стр. 138-139). Звонки для Alta Luxembourg переадресовывались на коммутатор, где на них отвечал сотрудник поставщика услуг. Помимо обеспечения корпоративного присутствия, поставщик услуг также проводил заседания совета директоров для Alta Luxembourg. Совет директоров Alta Luxembourg состоял из менеджеров двух классов: класса А и класса В. Все менеджеры класса В предоставлялись поставщиком услуг и никогда не встречались с менеджерами класса А. По сути, Alta Luxembourg существовала только благодаря поставщику услуг. Она была пустой оболочкой.

Канада и Люксембург согласовали данное исключение с целью отразить более тесную экономическую связь между Люксембургом и его резидентами, которые ведут предпринимательскую деятельность с использованием недвижимого имущества, расположенного в Канаде. Однако сделки по уклонению от налогов были структурированы с использованием компании-оболочки, не имеющей реальных связей с Люксембургом и созданной исключительно для получения налоговой выгоды по Соглашению. Следовательно, эти сделки привели к результату, который сводит на нет целевое назначение, лежащее в основе предоставления Люксембургу прав на налогообложение определенной категории прироста капитала. В действительности, это именно тот тип сделок, который авторы Ли и Авелла квалифицируют как злоупотребление налоговыми соглашениями: «...использование подставных компаний в промежуточной юрисдикции для получения преимуществ от сети соглашений этой юрисдикции...» в отношении прироста капитала (раздел 2.1.1.3).

Канада сознательно приняла решение не распространять льготу, предусмотренную Соглашением, на резидентов тех юрисдикций, в которых находятся акционеры Alta US. Что касается рассматриваемых положений, общее намерение Канады и Люксембурга не могло заключаться в том, чтобы предоставить резидентам третьих государств возможность косвенно получать налоговые льготы, которые они не могли бы получить напрямую, при отсутствии какой-либо реальной экономической связи с Люксембургом. Это «явно противоречит тем основаниям, на которых» государства уступают свою

«юрисдикцию по налогообложению в качестве страны источника» (дело *Crown Forest*, в параграфе 52). Аргументация нашего коллеги исходит из предположения, что федеральное правительство, реализуя свои полномочия по заключению международных соглашений, сознательно намеревалось создать условия для неограниченного уклонения от уплаты налогов с помощью таких схем, в которых была задействована *Alta Luxembourg*. Одного лишь изложения такого тезиса достаточно, чтобы продемонстрировать его абсурдность, однако наш коллега стремится узаконить столь вопиющее и злонамеренное уклонение от уплаты налогов на основании ее мнения о том, что Канаде следовало договориться об иных условиях соглашения. Акцент на том, о чем гипотетически можно было бы договориться, неуместен. Он предполагает предварительные (*ex ante*) домыслы о том, как сторонам соглашения следовало бы действовать, исходя из якобы доступных им альтернатив. Однако такой аргумент ставит во главу угла то, чего нет. Мы считаем, что Парламент был вправе полагаться на Общее правило противодействия уклонению от налогообложения (ОППУН) для борьбы со злоупотреблениями при применении Соглашения, вместо того чтобы вести переговоры о включении в него специальной нормы. Внимание следует сосредоточить на том, о чем стороны фактически договорились, и на том, было ли подорвано целевое назначение соответствующих положений осуществленными сделками по уклонению от налогов. В процессе взаимных уступок при ведении переговоров по соглашению Канада, безусловно, не отказалась от применения ОППУН.

Генеральный аудитор выражал обеспокоенность по поводу именно таких схем еще 20 лет назад и рекомендовал Парламенту принять законодательные меры для защиты налоговой базы Канады. Парламент устранил эту «проблему», приняв статью 4.1 Закона о толковании конвенций о подоходном налоге (ITCIA), чтобы обеспечить Министру возможность ссылаться на ОППУН для отказа в налоговых льготах, полученных с помощью схем, признанных злоупотреблением в рамках анализа на основе ОППУН. По словам Ли и Кокфилда, чтобы «установить, намеревался ли Парламент... запретить определенную сделку по уклонению от уплаты налогов», разумно определить, в чем заключается та «проблема», которую он стремился устранить (стр. 380).

Кроме того, сделки по уклонению от налогов противоречат цели поощрения торговли и инвестиций, лежащей в основе рассматриваемого исключения. Они представляли собой не приобретение или инвестицию, а ликвидацию существующей инвестиции в Канаде без уплаты налога на прирост капитала. Таким образом, данные сделки не связаны с экономическими целями, лежащими в основе договоренности.

Далее, хотя «само по себе и недостаточно для установления факта злонамеренного уклонения от уплаты налогов», наша судебная практика однозначно указывает, что отсутствие добросовестной неналоговой цели «может

являться частью фактического контекста, который суды могут учитывать при анализе заявлений о злонамеренном уклонении от уплаты налогов в соответствии с пунктом 4 статьи 245» (дело *Canada Trustco*, в параграфе 58; см. также дело *Lipson*, в параграфе 38). Отсутствие добросовестной неналоговой цели имеет значение, когда целевое назначение рассматриваемых положений подразумевает, «что определенная налоговая льгота может применяться только к сделкам, имеющим определенную экономическую, коммерческую, семейную или иную неналоговую цель» (дело *Canada Trustco*, в параграфе 58).

В настоящем деле Министр [национальных доходов] добивается применения Общего правила противодействия уклонению от уплаты налогов (далее – ГАПН) в контексте корпоративной реструктуризации, мотивированной исключительно налоговыми соображениями, которая привела к смене резидентства на Люксембург. Для данной реорганизации отсутствовала какая-либо добросовестная деловая цель, не связанная с налогообложением. Учитывая, что смысл и цель соответствующих положений заключаются в отражении экономических связей с Люксембургом как государством резидентства, это полное отсутствие какой-либо неналоговой цели является значимым основополагающим фактором, который может быть учтен при анализе в соответствии с пунктом 4 статьи 245 Закона.

Хотя государство и признало, что компания *Alta Luxembourg* являлась резидентом Люксембурга в соответствии со статьей 4 Соглашения, мы, в отличие от Федерального апелляционного суда, не считаем требование о резидентстве решающим фактором в контексте анализа на предмет применения ГАПН. Повторимся, механизм ГАПН требует от судов исходить из смысла и цели, лежащих в основе текста соответствующих положений. Аргументация Федерального апелляционного суда фактически сводилась бы к тому, что ГАПН не применяется к международным налоговым соглашениям в тех случаях, когда льгота заключается в освобождении от налогообложения в Канаде, то есть когда Канада уступила свое право на налогообложение своему партнеру по соглашению. Поскольку освобождение от налогообложения в Канаде является основной налоговой льготой, предоставляемой международными налоговыми соглашениями, ГАПН, будучи общим правилом, применяемым в крайнем случае, было бы сведено на нет как норма, относящаяся к злоупотреблениям положениями таких соглашений. Формальное соблюдение положений налогового соглашения таким образом, который противоречит основополагающему смыслу и цели положений, на которые ссылается налогоплательщик, как раз и является основанием для применения ГАПН. Компания *Alta Luxembourg* формально соблюдала букву соответствующих положений Соглашения, но не их дух и смысл. Именно духу и смыслу положений суды обязаны придавать юридическую силу в рамках применения ГАПН.

Мы признаем, что вывод о том, что сделка, структурированная с целью получения налоговых льгот по соглашению, может являться злоупотреблением в случае отсутствия у резидента экономических связей со страной резидентства, может породить больше неопределенности, чем механическое применение буквы Соглашения. Однако Парламент установил тот баланс между правовой определенностью и справедливостью для налоговой системы в целом, который он считал надлежащим. Обстоятельства настоящего дела являются ярким примером того, как искушенный налогоплательщик, основываясь на профессиональных налоговых консультациях, осуществляет реструктуризацию с целью уклонения от уплаты канадских налогов. В таких случаях принцип справедливости не должен игнорироваться. Что касается степени неопределенности, вносимой применением ГАПН, она уравнивается возложенным на государство бременем доказывания того, что сделки по уклонению от уплаты налогов противоречат предмету, духу или цели положений, на которые ссылается налогоплательщик, а также тем фактом, что любые сомнения при анализе на предмет применения ГАПН должны толковаться в пользу налогоплательщика (*Canada Trustco*, параграф 69). В данном случае злоупотребление очевидно. Доказательства свидетельствуют о том, что компания Alta Luxembourg не имела реальных экономических связей с Люксембургом, поскольку являлась простой транзитной компанией, созданной в Люксембурге для того, чтобы резиденты третьих государств могли воспользоваться освобождением от налогов в соответствии с Соглашением. Мы согласны с нашим коллегой в том, что отсутствие какой-либо неналоговой цели, хотя и является значимым фактором, само по себе не ведет к выводу о наличии злоупотребления в данном деле. Скорее, именно это отсутствие каких-либо реальных экономических связей с Люксембургом противоречит смыслу и цели соответствующих положений Соглашения. Государство исполнило свое бремя доказывания.

Наконец, мы хотели бы прокомментировать замечание, сделанное в параграфах 84-85 решения Налогового суда. Налоговый суд пояснил, что сторона, ведущая переговоры по налоговому соглашению, как предполагается, осведомлена о налоговой системе другого государства, и, таким образом, Канада, как государство, облагающее налогом прирост капитала, должна была позаботиться о предотвращении двойного освобождения от налогообложения данного вида дохода. Следует пояснить, что позиция государства, как мы ее понимаем, заключается не в том, что ГАПН применяется по причине того, что прирост капитала в дальнейшем не был обложен налогом в Люксембурге. Напротив, государство добивается применения ГАПН, поскольку, по его мнению, компания Alta Luxembourg не имела экономических связей с Люксембургом, и, следовательно, был нарушен определенный им основополагающий смысл и цель статей 1, 4 и пункта 4 статьи 13.

2021 SCC 49 (CanLII)

Таким образом, мы считаем, что очевидное отсутствие у компании Alta Luxembourg экономических связей с Люксембургом противоречит основополагающему смыслу и цели соответствующих положений Соглашения, которые заключаются в распределении прав на налогообложение в пользу того договаривающегося государства, которое имеет наиболее весомые экономические притязания. Сделки являются результатом искусственной схемы, которая не могла разумно предполагаться в рамках предмета, духа или цели пункта 4 статьи 13. Следовательно, сделки по уклонению от уплаты налогов противоречат смыслу и цели пункта 4 статьи 13 и представляют собой злоупотребление в рамках ГАПН. Соответственно, налоговая льгота, предоставляемая соответствующими положениями, отменяется.

(3) Несколько слов о злоупотреблении положениями налоговых соглашений («treaty shopping»)

Мы считаем необходимым сделать небольшое отступление и сказать несколько слов о том, является ли злоупотребление положениями налоговых соглашений («treaty shopping») неправомерным использованием таких соглашений, поскольку этот вопрос подробно обсуждался сторонами и в нижестоящих судах. В Глоссарии налоговых терминов ОЭСР (онлайн-версия) термин «treaty shopping» определяется следующим образом:

2021 SCC 49 (CanLII)

> Анализ положений налогового соглашения с целью структурирования международной сделки или операции таким образом, чтобы воспользоваться преимуществами конкретного налогового соглашения. Этот термин обычно применяется к ситуации, когда лицо, не являющееся резидентом ни одной из стран-участниц соглашения, учреждает юридическое лицо в одной из этих стран для получения льгот по данному соглашению.

(См. также дело *Crown Forest*, параграф 52.)

По этому вопросу мы согласны с государством в том, что Соглашение не предназначено для предоставления резидентам третьих государств возможности пользоваться налоговым режимом партнера по соглашению в отсутствие реальных связей с этим государством. Как указал наш Суд в деле *Crown Forest*, нет оснований полагать, что Канада будет заключать налоговые соглашения с целью «уступать свои налоговые полномочия юрисдикции, не являющейся стороной Конвенции» (параграф 49).

Понятие «treaty shopping» подразумевает «заранее спланированную попытку воспользоваться международной сетью налоговых соглашений и тщательный выбор наиболее выгодного соглашения для конкретной цели» (H. D. Rosenbloom,

“Tax Treaty Abuse: Policies and Issues” (1983), 15 Law & Pol’y Int’l Bus. 763, на стр. 766, цит. по D. G. Duff, “Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test — Part 1” (2018), 66 Can. Tax J. 619, на стр. 623-24). Как правило, «treaty shopping» включает в себя практику, при которой нерезиденты создают минимальное присутствие или экономическую деятельность в какой-либо стране с целью использования преимуществ сети налоговых соглашений данной юрисдикции с другими странами (V. Krishna, “Using Beneficial Ownership to Prevent Treaty Shopping” (2009), 56 Tax Notes Int’l 537, на стр. 540).

Практика «treaty shopping» подвергается критике, в частности, на том основании, что она приводит к результатам, противоречащим намерениям договаривающихся государств, таким как пониженное налогообложение и отсутствие налогообложения, что может привести к непреднамеренному размыванию национальных налоговых баз (Duff (2018), на стр. 624-25; см. также B. J. Arnold and J. R. Wilson, “Aggressive International Tax Planning by Multinational Corporations: The Canadian Context and Possible Responses”, University of Calgary School of Public Policy, vol. 7, Research Paper No. 29 (2014), на стр. 56). Действительно, «treaty shopping» может косвенно и непреднамеренно предоставлять налоговые льготы резидентам третьих государств, что противоречит намерению Канады распространять такие льготы исключительно на резидентов своего партнера по соглашению (Министерство финансов, Консультационный документ по вопросу «treaty shopping» — проблема и возможные решения, 12 августа 2013 г. (онлайн)). В результате «treaty shopping» может нарушить «баланс взаимных уступок», лежащий в основе налогового соглашения, и снизить стимулы к заключению таких соглашений. Зачем какому-либо государству вести переговоры о заключении налогового соглашения с Канадой и идти на уступки, которых требует этот процесс, если его резиденты могут получить доступ к канадской сети налоговых соглашений через схемы «treaty shopping»? (Duff (2018), на стр. 624; ОЭСР, Мера 6 Плана BEPS. Предотвращение злоупотреблений в отношении налоговых соглашений (онлайн); см. также J. Li, “Beneficial Ownership in Tax Treaties: Judicial Interpretation and the Case for Clarity”, в P. Baker and C. Bobbett, eds., Tax Polymath: A life in international taxation (2011), 187, на стр. 191).

В деле *Crown Forest* наш Суд единогласно заявил, что практика «treaty shopping» является «крайне нежелательной» и «очевидно противоречит основанию, на котором Канада уступила свои полномочия по налогообложению в качестве страны-источника дохода» (параграф 52). Суд добавил, что такое поведение «не должно поощряться или поддерживаться путем судебного толкования существующих соглашений» (параграф 49).

2021 SCC 49 (CanLII)

Тем не менее, мы соглашаемся с компанией Alta Luxembourg в том, что использование преимуществ налоговых соглашений (*treaty shopping*) не является злоупотреблением по своей сути. Нет ничего предосудительного в минимизации

налоговых обязательств путем выбора благоприятного налогового режима при осуществлении инвестиций в иностранной юрисдикции (дело *Crown Forest*, п. 49). Определенные юрисдикции могут предоставлять налоговые стимулы для привлечения бизнеса и инвестиций; соответственно, налогоплательщики вправе пользоваться такими преимуществами для минимизации своего налогового бремени. Таким образом, сам по себе выбор юрисдикции с более выгодным налоговым соглашением с целью минимизации налогов не является злоупотреблением. Более того, это может соответствовать одной из основных целей налоговых соглашений: поощрению торговли и инвестиций.

Однако, когда права на налогообложение в рамках налогового соглашения распределяются на основе экономической принадлежности, а компании-кондуиты заявляют право на налоговые льготы, несмотря на отсутствие какой-либо реальной экономической связи с государством резидентства, использование преимуществ налоговых соглашений, по нашему мнению, является злоупотреблением. Как объясняют профессора Н. Бамменс и Л. Де Бру, использование «компаний-кондуитов» не связано с целями двусторонних налоговых соглашений:

> . . . налоговые соглашения заключаются по причинам экономического характера: договаривающиеся государства стремятся стимулировать взаимные торговые отношения путем предотвращения двойного налогообложения. Использование компаний-кондуитов и структур, направленных на выбор наиболее выгодного налогового режима, имеет мало общего с этой экономической целью. Таким образом, это нарушает баланс и взаимность налогового соглашения: для сохранения присущей налоговому соглашению взаимности, его преимущества не должны распространяться на лиц, не имеющих на них права. [Выделено нами; сноски опущены.]

(«Treaty Shopping and Avoidance of Abuse», in Lang et al., *Tax Treaties*, 51, at p. 52; см. также Li and Avella, at s. 2.1.1.3.)

В подобных случаях, как и в настоящем деле, сделка по минимизации налогообложения будет противоречить целям двусторонних налоговых соглашений и нарушать объект, дух или цель конкретных положений, касающихся распределения прав на налогообложение. Предотвращение таких злоупотреблений является целью Общего правила о противодействии уклонению от уплаты налогов (ОППУ): «. . . большинство соглашений об избежании двойного налогообложения не содержат конкретных ограничений на возможность использования их преимуществ резидентами третьих стран [и вместо этого] опираются на концепцию бенефициарного владения или на внутреннее законодательство о противодействии злоупотреблениям для защиты от использования формальных компаний-кондуитов (компаний-оболочек)» (Krishna (2009), at p. 540). Аналогичным образом, К. А. Браун и Дж. Богл придерживаются мнения, что ОППУ является «основным инструментом для борьбы с

недобросовестным использованием преимуществ налоговых соглашений в Канаде в настоящее время» («Treaty Shopping and the New Multilateral Tax Agreement — Is it Business as Usual in Canada?» (2020), 43 Dal. L.J. 1, at p. 4).

В заключение, не все виды использования преимуществ налоговых соглашений приводят к злоупотреблению положениями налогового соглашения. Использование преимуществ налоговых соглашений будет являться злоупотреблением, и в налоговой выгоде будет отказано, только в том случае, когда сделка по минимизации налогообложения подрывает основную идею соответствующего положения соглашения. Например, когда договаривающиеся стороны распределяют права на налогообложение в пользу государства резидентства на основе экономической принадлежности, как в данном деле, использование преимуществ налогового соглашения будет являться злоупотреблением, если резидент третьего государства использует компанию-конduit для получения льгот, предоставляемых положениями, которые требуют наличия реальной экономической связи с государством резидентства. Именно в этом и заключается подрыв основной идеи данных положений, завуалированный формальным соблюдением их текста. Игнорирование этого факта лишило бы ОППУ всякого реального смысла.

****IV. Резолютивная часть****

Мы постановляем удовлетворить апелляционную жалобу Короны и отменить решения Федерального апелляционного суда и Налогового суда Канады, с возложением судебных расходов на проигравшую сторону. Апелляционную жалобу компании Alta Luxembourg, поданную в соответствии с Законом на налоговое уведомление Министра национальных доходов за 2013 налоговый год, следует отклонить.

Апелляция отклонена, с возложением судебных расходов. Главный судья Вагнер, судьи Роу и Мартин выразили особое мнение.

Представитель апеллянта: Генеральный прокурор Канады, Ванкувер.

Представители ответчика: Thorsteinssons, Торонто.