

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ
КАФЕДРА ФИНАНСОВ, ИНВЕСТИЦИЙ И ИННОВАЦИЙ

**ПРИМЕНЕНИЕ ОПЫТА МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГОВОГО
ПЛАНИРОВАНИЯ В ПРАКТИКЕ РОССИЙСКИХ
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ**

Магистерская диссертация
обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика
магистерская программа Налоговое консультирование
заочной формы обучения, группы 09001687
Носатовой Дарьи Константиновны

Научный руководитель
к.э.н., доцент кафедры
финансов, инвестиций и
инноваций
Аулов Ю.Л.

Рецензент
к.э.н., доцент кафедры
учета, анализа и аудита
Матвийчук Л.Н.

БЕЛГОРОД 2019

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ.....	7
1.1. Понятие и сущность международного налогового планирования.....	7
1.2. Предпосылки развития и исторический аспект формирования налогового планирования во внешнеэкономической деятельности компаний.....	16
1.3. Типы международного налогового планирования	20
ГЛАВА 2. СОВРЕМЕННЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ.....	30
2.1. Низконалоговые юрисдикции и их использование.....	30
2.2. Пути избежания и устранения двойного налогообложения.....	42
2.3. Промежуточная холдинговая компания как инструмент налоговой оптимизации в транснациональной группе.....	45
ГЛАВА 3. ПРОТИВОДЕЙСТВИЕ ИЗБЕЖАНИЮ И УКЛОНЕНИЮ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В МИРОВОЙ И РОССИЙСКОЙ ПРАКТИКЕ.....	53
3.1. Трансфертное ценообразование.....	53
3.2. Регулирование тонкой капитализации.....	66
3.3. Контролируемые иностранные компании.....	72
3.4. Межстрановой обмен налоговой информацией.....	79
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	92
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	101
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	108

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования. В условиях глобализации и интернационализации экономики отечественным компаниям необходимо учитывать возможность экономии финансов в связи с особенностями национальной налоговой политики отдельных государств и их взаимодействием в налоговой сфере. Это может помочь компаниям уменьшать свое налоговое бремя, в том числе путем реструктурирования своего бизнеса.

При применении компаниями механизмов международного налогового планирования, они могут значительно увеличить свой чистый доход с помощью использования средств, которые были сэкономлены на уплате налогов. Эти сэкономленные финансовые средства компании могут в дальнейшем использовать в своей деятельности для развития и повышения ее эффективности, выхода на новые рынки, расширения сфер влияния, инвестирования в различные проекты. Развитие предприятий, в свою очередь, оказывает стимулирующее влияние на развитие экономики и финансовой системы.

Однако некоторые методы налогового планирования при осуществлении компаниями внешнеэкономической деятельности вызывают множество неодобрения со стороны налоговых органов отдельных стран и международных объединений. Это связано с финансовыми потерями, которые несут бюджеты стран, в которых фактически осуществлялась деятельность и велся бизнес, из-за вывода компаниями активов и прибыли в другие страны с более благоприятным налоговым режимом. Из-за этого в настоящее время явно проявляется отрицательное отношение к международному налоговому планированию.

Таким образом, установление современных пределов легального уменьшения российскими компаниями налогового бремени с помощью

использования инструментов международного налогового планирования, а также путей повышения эффективности российского законодательства в части противодействия налоговым злоупотреблениям является особенно актуальной темой для исследования.

Степень научной разработанности. Международное налоговое планирование являлось предметом исследований ряда российских и зарубежных экономистов. Значительный вклад в изучение сущности и инструментария международного налогового планирования внесли такие российские специалисты, как: С. Л. Будылин, А. В. Брызгалин, Т. А. Гусев, С. М. Джаарбеков, В. А. Кашин, А. И. Погорлецкий, С. Ф. Сутырин, М. А. Халдин. Также большое влияние оказали исследования таких зарубежных ученых, как: Р. Дернберг, Дж. Маршалл, П. Масгрейв, Р. Сондрс, Д. Хьюджес.

Однако, следует отметить, что несмотря на значительное количество работ, посвященных исследованию международного налогообложения и инструментария налогового планирования, вопросы возможностей применения инструментов международного налогового планирования и их границ все еще являются недостаточно изученными.

Целью магистерской диссертации является определение актуальных направлений в процессе международного налогового планирования российскими компаниями, а также установление законных возможностей экономии налоговых выплат и их границ на сегодняшний день.

В соответствии с целью в диссертационном исследовании были поставлены и решены следующие задачи:

- определение сущности международного налогового планирования и исследование его инструментов и методов;
- выделение территорий с благоприятным налогообложением, которые можно использовать для эффективного налогового планирования;
- свод и проведение анализа соглашений об избежании двойного

налогообложения заключенных Россией с зарубежными странами и выявление даваемых ими возможностей и преимуществ для международного налогового планирования;

- определение границ применения инструментов и методов международного налогового планирования для российских компаний на современном этапе.

Объектом исследования в данной работе выступают налоговые последствия внешнеэкономической деятельности российских организаций.

Предметом исследования являются экономические отношения, которые возникают в процессе налогового планирования при осуществлении внешнеэкономической деятельности российских компаний.

Информационная база исследования. В данной работе использовались российские и международные законодательные нормативные акты, положения и конвенции Организации экономического сотрудничества и развития, Международного Валютного Фонда. В рамках исследования была использована статистическая отчетность Организации экономического сотрудничества и развития, Банка России и Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации.

Методологическую основу исследования составили такие общенаучные методы, как сочетание анализа и синтеза, позитивного и нормативного подходов, методы дедукции и индукции, изучение причинно-следственных связей, экономико-математические и другие методы.

Научная новизна магистерской диссертации выражена в следующих выводах и положениях:

1. В данной работе были систематизированы законные инструменты международного налогового планирования на сегодняшний день.

2. По итогам анализа были установлены современные подходы к определению терминов «офшор» и «офшорная юрисдикция». Однако, было определено, что льготы, предоставляемые такими юрисдикциями не

применимы в целях международного налогового планирования из-за их незаконности.

3. Был определен ряд «благоприятных» низконалоговых юрисдикций, которые предоставляют возможность для международного налогового планирования.

4. Выявлены возможности международного налогового планирования доходов, получаемых в виде процентных платежей, дивидендов, и роялти на основе анализа соглашений об избежании двойного налогообложения, между Россией и зарубежными странами.

5. На основе российской и мировой практики, международных рекомендаций, отечественного и зарубежного законодательства были определены современные границы международного налогового планирования, нарушение которых приводит к злоупотреблениям в налоговой сфере. Эти ограничения установлены правилами о регулировании трансфертного ценообразования, правилами недостаточной капитализации и правилами о контролируемых иностранных компаниях, которые закреплены в положениях налогового законодательства стран мира.

Кроме того, была проведена экспертиза действующих в Российской Федерации новых правил трансфертного ценообразования. Было установлено, что из-за внедрения международных стандартов регулирования трансфертного ценообразования этот инструмент больше нельзя эффективно использовать в российской практике минимизации налогообложения.

Структура работы определена согласно целям и задачам исследования. Данная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

1.1. Понятие и сущность международного налогового планирования

Под «налоговым планированием» в Большом юридическом словаре понимается «выбор между различными вариантами осуществления деятельности юридического лица и размещения его активов, направленный на достижение возможно низкого уровня возникающих при этом налоговых обязательств» [14].

По мнению С. М. Джаарбекова, налоговое планирование предполагает проведение налогоплательщиком определённых мероприятий организационного характера с целью минимизации налоговых платежей [31]. Эту позицию разделяет и Е. Ю. Жидкова, считающая целью налогового планирования минимизацию налоговых платежей законным способом на основе использования налоговых льгот и преференций, правильности выбора налоговых режимов и объектов налогообложения, грамотности формирования и использования элементов учётной политики [26, с.75].

Е.Б. Шувалова и Е.А. Грачева также определяют налоговое планирование как способ минимизации налогового бремени, включающий разработку сложных и вполне легитимных систем, позволяющих существенно снизить налоговую нагрузку на экономический субъект, не нарушая норм действующего законодательства и международного права [65].

И. В. Сергеев, А. Ф. Галкин и О. М. Воронцова различают планирование налогов на макро- и микроуровне и определяет его как составную часть налогового процесса, представляющую собой деятельность органов государственной власти, местного самоуправления и налогоплательщиков по определению на заданный временной период

экономически обоснованного размера поступлений налогов в соответствующий бюджет, а также объёма налогов, подлежащих уплате конкретным хозяйствующим субъектом [55].

В.В. Семенихин и Ю.В. Емельянова утверждают, что налоговое планирование – есть совокупность законных целенаправленных действий налогоплательщика, связанных с использованием им определённых приёмов и способов, а также всех законодательно предоставленных льгот и освобождений с целью уменьшения налоговых обязательств и увеличения денежных потоков [44, с.67].

В.А. Бабанин и Н.В. Воронина определяют налоговое планирование как процесс разработки системы налоговых планов и нормативных показателей по обеспечению правильного и своевременного исчисления и уплаты налогов и повышению эффективности деятельности с точки зрения налоговых платежей [32].

Е.С. Вылкова предлагает различать налоговое планирование в более широком и более узком смыслах. Так на уровне хозяйствующего субъекта налоговое планирование – это неотъемлемая часть управления его финансово-хозяйственной деятельностью в рамках единой стратегии его экономического развития, представляющая собой процесс системного использования оптимальных законных налоговых способов и методов для установления желаемого будущего финансового состояния объекта в условиях ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования. В узком же смысле планирование налогов представляет собой планирование на минимальном для конкретного хозяйствующего субъекта уровне сумм отдельных налогов [15, с. 48].

Анализ литературы, посвящённой проблемам теории и практики налогового планирования, показывает, что, несмотря на большое количество публикаций в данной области, попытки авторов определить сущность налогового планирования компании не всегда дают чёткое разграничение

понятий налогового планирования, налоговой оптимизации и налоговой минимизации. Так, С. Малакеева отождествляет понятия налогового планирования, налоговой оптимизации и налоговой минимизации, определяя их как действия налогоплательщика по уменьшению налоговых платежей. Для Т.А. Гусевой понятия налогового планирования и налоговой оптимизации являются тождественными, противостоящими понятию уклонения от уплаты налогов. И. В. Петров считает, что при осуществлении налогового планирования достижение основных коммерческих и инвестиционных результатов должно происходить при обоснованном или допустимом (оптимальном) уровне сумм уплачиваемых налогов [25].

Если обратиться к успешной практике налогового планирования в компании, заключающейся в эффективном способе увеличения финансовых ресурсов при устойчивом долгосрочном снижении налогового бремени компании, то оно осуществляется в рамках системы корпоративного финансового менеджмента для нахождения оптимальной величины налоговых выплат – оптимизации налогообложения.

Оптимизация налогообложения представляет собой определение наилучшего пути управления налоговыми выплатами, заключающегося в их минимизации, с целью увеличения финансовых ресурсов компании. При этом она является частью более крупной и главной задачи финансового менеджмента – финансовой оптимизации – выбора наилучшего пути управления финансовыми ресурсами предприятия и привлечения внешних источников финансирования. Оптимизация налоговой политики компании позволяет избежать переплаты налогов, что особенно важно в условиях высокого уровня налогообложения, когда недостаточный учёт налогового фактора может привести даже к банкротству компании [12, с.55].

При этом минимизация налоговых платежей и увеличение финансовых ресурсов компании не всегда имеют прямую зависимость. Так минимизация налоговых выплат может быть осуществлена путём полного сокращения

экономической деятельности: не образуется доход – отсутствует объект обложения налогами на доходы. Бывают ситуации, когда сокращение одних налогов ведёт к увеличению других. Либо предприятие, отличающееся слишком маленькими налоговыми выплатами, может вызвать подозрение и дополнительные проверки со стороны контролирующих органов, что, в свою очередь, может повлечь за собой дополнительные затраты. Или же минимизация налогообложения может быть достигнута путём неправомерного поведения налогоплательщика при выплате налогов: попытки уклониться от налогообложения, нарушая действующие правовые нормы, что чревато дополнительным финансовым бременем для компании в виде санкций со стороны фискальных органов. Такая минимизация налоговых выплат не будет отвечать целям оптимизации налогообложения, то есть минимизация и оптимизация налогообложения не являются идентичными понятиями, не следует их отождествлять. Но при этом оптимизация налогообложения предполагает (включает в себя) минимизацию налоговых выплат с помощью предоставляемых законом прав.

В целях налоговой оптимизации, направленной на увеличение финансовых ресурсов компании при относительном уменьшении налоговых выплат, налогоплательщик осуществляет деятельность по системному использованию возможностей, предоставленных налоговым законодательством, называемую налоговым планированием. Это легальный путь уменьшения налоговых обязательств.

Вообще минимизация (уменьшение) налоговых обязательств компании может быть также достигнута и в результате злоупотреблений в уплате налогов путём избежания налогов или уклонения от налогов, которые по своей природе не должны относиться к оптимизации налогообложения, хотя и применяются в практике российских компаний, против чего направлены отдельные положения Налогового кодекса РФ.

Конституционный суд России в Постановлении от 27 мая 2003 г. дал

разъяснение, что уклонение от уплаты налогов представляет собой неуплату налога «с умыслом» и «в нарушение установленных законодательством правил». Таким образом, под уклонением от уплаты налогов подразумеваются действия налогоплательщика, которые основаны на сознательном, в том числе уголовно наказуемом (ст. 199 ч. 2 Уголовного Кодекса РФ для должностных лиц организации на срок от двух до семи лет лишения свободы) нарушении действующего законодательства [3].

- правонарушения против обязанностей по уплате налогов, то есть неуплата или несвоевременная уплата налога, незаконное использование льготы по данному виду налога, сокрытие или занижение объекта налогообложения и завышение расходов при определении налоговой ответственности;

- правонарушения против контрольной функции налоговых органов, связанные с несвоевременной регистрацией в государственных органах или уклонением от такой регистрации, воспрепятствованием осуществлению контрольной деятельности, налоговым проверкам;

- правонарушения против ведения бухгалтерского учёта, составления и предоставления бухгалтерской и налоговой отчётности;

- правонарушения против выполнения обязанностей налогоплательщика (незаконные расчёты, незаконная выдача финансовых документов).

При выявлении случаев нарушения национального налогового законодательства по отношению к неплательщикам налогов применяются следующие санкции:

- меры оперативного реагирования (приостановка операций по банковским счетам, арест финансовых средств компании);

- финансово-правовые санкции (взыскание всей суммы неуплаченного налога, штраф за сокрытие дохода, непредставление финансовой и налоговой документации, просрочку налогового платежа);

- меры административной ответственности (штрафы с должностных лиц компаний за нарушение налогового законодательства);
- меры уголовной ответственности (лишение свободы и конфискация имущества) [2].

Избежание налогов представляет собой минимизацию налоговых обязательств, основанную на использовании недостатков и недоработок нормативных актов налогового законодательства, в целях снижения налоговой обязанности; при этом учётная и отчётная информация полностью раскрывается налогоплательщиком.²⁰ Избежание налогов несёт в себе дополнительные риски и издержки, связанные со сложностями при оспаривании в суде претензий налоговых органов, основываясь на принципе «что не запрещено законом, то разрешено».

Таким образом, исходя из критерия территориальности, целесообразно различать национальное и международное налоговое планирование. Для национального налогового планирования границы реализации устанавливаются в пределах отдельной налоговой юрисдикции. Для международного – предметом налогового планирования являются трансграничные операции, охватывающие два и более государства. В этой связи налогоплательщики – резиденты должны понимать, как платить налоги в соответствии с действующим законодательством, при этом не испытывать дополнительное налоговое бремя не только в границах своей юрисдикции, но и во всех странах ведения своей предпринимательской активности.

Рассматривая процесс международного налогового планирования, следует отметить, что отдельные его аспекты весьма подробно исследованы такими авторами, как С.А. Баев, А.Р. Горбунов, В.А. Кашин, А.Н. Козырни, А.В. Перов, А.И. Погорлецкий, С.Ф. Сутырин, Б.А. Хейфец и др. Тем не менее, единообразного подхода к международное налоговое планирование и экономическим процессам, с ним связанным, так и не сложилось. Так, В.А. Кашин трактует международное налоговое планирование как выбор между

различными вариантами и методами осуществления деятельности и размещения активов, направленный на достижение возможно более низкого уровня возникающих при этом налоговых обязательств. Отличная формулировка встречается у А. Р. Горбунова: международное налоговое планирование – создание схем и инструментов налогового планирования с целью снижения налоговых потерь при проведении международных инвестиционных и финансовых операций.

Все эти определения корректны и верны, но, на взгляд автора, не являются исчерпывающими, соответствующими определению налогового планирования.

Поэтому предлагается следующее определение: международное налоговое планирование – это процесс использования при проведении различных международных операций, допускаемых национальным законодательством и нормами международного права инструментов снижения налоговой нагрузки физических и юридических лиц для установления желаемого будущего финансово-хозяйственного состояния, заключающегося в увеличении благодаря налоговой экономии совокупных доходов во всех юрисдикциях экономической деятельности. Поскольку в рамках данной диссертации исследуется внешнеэкономическая деятельность компаний, то интерес автора представляет именно корпоративное международное налоговое планирование.

Рассмотрим подробнее основные черты корпоративного международного налогового планирования.

Во-первых, субъектом корпоративного международного налогового планирования является компания, юридическое лицо. При этом следует отметить, что в наиболее полном объеме международное налоговое планирование реализуется применительно к деятельности транснациональных корпораций (ТНК). С позиции налогообложения транснациональной считается внутрифирменная структура, состоящая из

материнской (головной) компании, во многих случаях промежуточной холдинговой компании, а также дочерних компаний и филиалов, которые расположены в юрисдикциях, отличных от страны инкорпорации головной компании. Однако в то же время для осуществления международного налогового планирования компании не обязательно иметь полноценную транснациональную структуру с размещением отдельных аффилированных компаний в низконалоговых юрисдикциях. Компании достаточно иметь хотя бы один нерезидентный элемент в своей хозяйственной деятельности.

Во-вторых, основным объектом корпоративного международного налогового планирования является прибыль ТНК. А для целей её максимизации следует насколько возможно (в рамках закона) минимизировать налоги, возникающие в процессе деятельности ТНК.

В-третьих, корпоративное международное налоговое планирование содержит три уровня минимизации глобальной налоговой нагрузки плательщика:

1. применение налоговых льгот и пониженных ставок налога в юрисдикциях резидентства и источниках доходов;
2. использование методов устранения международного двойного налогообложения (налоговые освобождения, вычеты, кредиты), а также преимуществ международных налоговых соглашений;
3. снижение налогов на доходы при их репатриации из стран-источника образования в страну резидентства конечного бенефициара.

Итак, международное корпоративное налоговое планирование, выражаемое в снижении глобальной налоговой нагрузки компании, осуществляется следующими основными способами:

1. минимизация налоговых рисков при выборе способов присутствия и экономической деятельности компании в определённых зарубежных странах (у компании есть возможность выбора – работать ли за рубежом через дочернюю компанию, филиал, образуя постоянное

представительство, или вообще не присутствовать в данной стране для целей налогообложения). Порядок возникновения постоянного представительства иностранной компании для целей налогообложения определяется национальным законодательством стран, а также международными соглашениями об избежании двойного налогообложения;

2. выбор наиболее оптимального вида осуществления хозяйственной деятельности (холдинговая компания, финансовая компания и др.), исходя из учёта налоговых льгот и преимуществ конкретной юрисдикции;

3. эффективное использование положений международных соглашений об избежании двойного налогообложения для целей вычета расходов по выплате процентов по предоставленным займам из налогооблагаемой прибыли;

4. эффективное использование положений соглашений об избежании двойного налогообложения для целей снижения уплачиваемых налогов у источника выплаты дивидендов, процентов или роялти;

5. использование преимуществ трансфертного ценообразования. Ряд практиков в области международного налогового планирования советуют использовать в полной мере то, что предоставляется юрисдикцией, несмотря на наличие специального законодательства о регулировании трансфертного ценообразования, но, по мнению автора, данный способ не будет относиться к инструментарию международного налогового планирования, поскольку приводит к злоупотреблению и манипулированию трансфертными ценами и, как следствие, искажению налоговой базы в целях минимизации налоговых выплат, что есть уклонение от налогообложения.

На практике международное налоговое планирование предполагает комплексное использование указанных способов, имеющих очевидную связь при минимизации налогов компании.

Данные способы международной минимизации налогового бремени

определяются возможностями инструментария международного налогового планирования.

Под инструментами налогового планирования понимают правовые институты, механизмы и режимы, применение которых позволяет налогоплательщику на законных основаниях претендовать на сокращение налоговых обязательств и мобилизацию высвобождаемых финансовых средств.

К числу инструментов международного планирования, применяемых для снижения налоговых выплат компании, обозначающихся в том числе и как направления международное налоговое планирование, относятся: создание особой внутрифирменной структуры транснациональной группы, включающей промежуточную холдинговую компанию; использование норм национального законодательства, устанавливающих налоговые льготы или предусматривающих льготный режим налогообложения; использование соответствующих положений международных соглашений об избежании двойного налогообложения; трансфертное ценообразование.

1.2. Предпосылки развития и исторический аспект формирования налогового планирования во внешнеэкономической деятельности компаний

Феномен глобализации стал определяющей характеристикой условий, в которых развивается в настоящее время мировая экономика. Экспертами Международного Валютного Фонда дано определение глобализации как «растущей экономической взаимозависимости стран всего мира в результате возрастающего объёма и разнообразия трансграничных перемещений товаров, услуг и международных потоков капитала, а также более широкой диффузии технологий» [54].

Глобализация представляет собой процесс всемирной экономической, политической, культурной и религиозной интеграции и унификации Ввиду

особенностей развития мировой экономики в условиях глобализации в можно выделить четыре основных периода развития межгосударственного налогового взаимодействия.

Таблица 1.1.

Периоды развития налогового международного сотрудничества в условиях глобализации

№	Период	Особенности процесса глобализации на данном этапе	Особенности налогового сотрудничества ведущих стран мира
1	С второй половины 19 века по 1913 год	Началось постепенное развитие международного сотрудничества и глобализации мировых торговых и финансовых рынков.	Было положено начало взаимодействия стран в сфере предотвращения двойного налогообложения. Так, первые соглашения налоговых органов разных стран об этом начали заключаться с 1843 года.
2	С 1919 по 1945 год	Деление мировой экономики на две подсистемы после Октябрьской революции 1917 года. Во второй половине 1920-х годов бурно развивалась экономика Северной Америки, Европы и Азии. С 1930 до конца 1950 года наступил период военного противостояния государств антигитлеровской коалиции и стран оси Берлин – Рим – Токио). Начало «холодной войны» между Западом и Востоком	В 1920 году был создан Финансовый комитет Лиги Наций. Были созданы первые модельные конвенции в части концепта международного налогообложения. Страны сотрудничали по разрешению налоговых вопросов на протяжении всего этого периода, даже во время Второй мировой войны. В этот период были подписаны Мексиканская и Лондонская модельные налоговые конвенции.
3	С 1950 по 1997 года	Широкое распространение бизнеса за рубежом и развитие транснациональных корпораций. Высокие темпы трудовых миграций населения. Были образованы ЕЭС (ЕС), НАФТА и прочие объединения. В данный период произошел крах мировой социалистической системы.	ОЭСР и ООН активно разрабатывают модельные налоговые конвенции. В 1977-1978 годах было подписано Многостороннее налоговое соглашение стран Совета Экономической Взаимопомощи. Постепенно был начат процесс налоговой координации в Европе.
4	С 1998 по наши дни	Получила сильнейшее развитие информационная и финансовая глобализация экономики. Появились новые финансовые инструменты, стали активно использоваться цифровые и электронные технологии в бизнес процессах	1998 год послужил началом международной налоговой координации в области электронной торговли. Страны ведут переговоры и решают проблемы налоговой конкуренцией путем разработки и принятия взаимовыгодных соглашений.

Наглядно их описание представлено в таблице 1.1. В данной таблице приведены данные, которые демонстрируют этапы формирования и налаживания связей между странами мира в области взаимодействия в сфере налогообложения в условиях развития глобализации. Каждому из рассмотренных периодов глобализации были характерны свои особенности отношений между странами в части налоговой унификации и урегулирования вопросов двойного налогообложения. Так, из таблицы 1.1. мы видим, что координация налоговых национальных политик в мире начала осуществляться непрерывно и ежегодно наращивая темпы с середины 19 века, даже не смотря на то, что первоначально каждой отдельной стране был присущ формальный налоговый суверенитет. На данный момент, в результате интернационализации экономики мира, сближение налоговых систем различных стран мира все больше воздействует на организацию национальной налоговой политики отдельных стран.

Экономическая глобализация сильнее всего проявила себя в сфере мировых финансовых взаимоотношений. Это произошло в связи с интенсивно проходившим процессом либерализации финансового сектора.

Процесс либерализации международного движения капитала повлек за собой формирование рынков евровалюты. Как раз потребности развития рынка евровалют считают одной из важных причин возникновения первых офшорных юрисдикций в мире. В то же время повсеместно началась либерализация национальных финансовых рынков, в странах Европейского союза были выведены из-под налогового контроля внешние сделки, трансграничные торговые и финансовые операции. Крайне значимым событием стало подписание в 1986 году Единого европейского акта, который заложил основу для создания общего европейского рынка и определил пути перехода к созданию валютного и экономического союза стран Европы [55].

Вместе с тем, следует обратить внимание на то, что в этот период

процесс глобализации набирает силу не только в Европе, но и в странах Азии, Африки, а также Южной, Северной и Центральной Америки. Процесс интернационализации устраняет национальные барьеры на пути движения капиталов и развития международных корпораций, что непосредственно влияет на развитие экономики. Данные процессы активно проходят на Багамских островах, в Сингапуре, в Лихтенштейне, в Гонконге и других странах, которые в дальнейшем станут наиболее крупными мировыми финансовыми центрами для вывода активов и капиталов множества предприятий и компаний с целью аккумуляции своих доходов в низконалоговых юрисдикциях [84]. Следует отметить, что начало появления низконалоговых офшорных юрисдикций в мире произошло как раз в период начиная с 1970-х годов. Наглядно периоды возникновения офшорных юрисдикций в мировой экономике представлены в таблице 1.2.

Таблица 1.2.

Периоды возникновения офшорных юрисдикций в мировой экономике

До 1970 года	С 1970 по 1979 год	С 1980 по 1989 год	С 1990 года
Австрия; Багамские острова; Гибралтар; Лихтенштейн; Люксембург; Монако; Нидерландские Антильские острова; Швейцария; Уругвай.	Барбадос; Бахрейн; Британские Виргинские острова; Вануату; Гибралтар; Гренада; Гонконг; Каймановы острова; Коста-Рика; Либерия; Панама	Американские Виргинские острова; Белиз; Бермуды; Дублин(Ирландия); Мальта остров Мадейра (Португалия); Самоа; Сингапур	Венгрия; Гренада; Канарские острова; Макао; Маршалловы острова; Невис; Ниуэ, ОАЭ; Сент-Китс; Сейшельские острова; Черногория

В итоге из-за глобализации мировой финансовой системы возникли низконалоговые финансовые юрисдикции и, следовательно, начал формироваться институт международного налогового планирования. Кроме того, следствием данного процесса явилось вовлечение огромного

количества компаний в международные экономические взаимоотношения. Деятельность компаний распространилась за пределы страны в поиске более благоприятных условий. Постепенно между странами устранялись препятствия для осуществления предпринимательской деятельности. Также большое влияние оказало появление новых систем коммуникации и программного обеспечения, что позволило дистанционно проводить различные финансовые операции в короткий срок и в удобное время.

Финансовая глобализация и объединение различных элементов налогообложения способствует и обеспечивают беспрепятственное движение капитала, что позволяет, в условиях существенного налогового бремени, пользоваться всеми возможными инструментами международного налогового планирования для минимизации налоговых издержек и повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности.

1.3. Типы международного налогового планирования

Внешнеэкономическая деятельность юридических лиц может быть осуществлена в нескольких формах, различающихся степенью проникновения компании на зарубежные рынки и особенностью налогообложения корпораций. Все деловые решения следует принимать, основываясь на реальной доходности после уплаты налога, то есть налог является важным элементом финансового менеджмента. При этом нужно иметь в виду, что при реализации долгосрочных проектов налоговые рамки процессов могут существенно измениться.

Выделяют семь основных форм организации коммерческой активности юридических лиц или уровней налогового планирования при осуществлении внешнеэкономической деятельности [26]:

- 1) экспорт товаров, услуг, продуктов интеллектуальной собственности (без физического присутствия за границей);

- 2) ограниченное присутствие за границей без образования постоянного представительства;
- 3) заграничный филиал (отделение) компании;
- 4) обособленное структурное подразделение за рубежом – дочерняя компания;
- 5) ассоциированная группа дочерних компаний – нерезидентов под контролем зарубежной холдинговой компании;
- 6) приобретение иностранного юридического лица;
- 7) корпоративное сотрудничество без образования отдельного предприятия – налогооблагаемой единицы.

Рассмотрим каждый из них подробнее.

Экспорт товаров, услуг, продуктов интеллектуальной собственности (без физического присутствия за границей). Данная форма организации внешнеэкономической деятельности предполагает, что при экспорте товаров компания все свои сделки заключает в собственном офисе в стране резидентства. Все расходы, связанные с доставкой товара от национальной границы экспортёра до места назначения, ложатся на иностранного партнёра. Обсуждение условий контракта или услуги агента за рубежом не приводят к образованию постоянного представительства за границей. Что касается экспорта услуг, то подобным образом могут быть оказаны консалтинговые, юридические, финансовые, образовательные услуги. Они могут быть оказаны дистанционно.

Таким образом, корпорация на законном основании не уплачивает иностранные налоги на свои экспортные доходы, осуществляя внешнеэкономической деятельности без пересечения границы юрисдикции своего резидентства. Вся налоговая ответственность ложится на компанию – импортёра – резидента иностранного государства.

По лицензионному соглашению между национальной и иностранной компаниями определяется размер роялти, выплачиваемый лицензодателю.

Обычно он составляет 0,1-15% чистой прибыли или объёма продаж лицензеполучателя. Лицензиар не уплачивает иностранный налог на прибыль, поскольку не создаёт налогооблагаемого присутствия национальной компании за границей. Однако в соответствии с принципом взимания налога у источника образования дохода в юрисдикции лицензеполучателя при перечислении роялти за рубеж может возникнуть налог на репатриацию роялти. При этом следует отметить, что ратифицированное двумя странами международное соглашение об избежании двойного налогообложения, может обеспечить условия, при которых налог на репатриацию роялти может не взиматься, то есть ставка налога может быть равна нулю. В частности, подписавшие международное налоговое соглашение страны соглашаются с отказом от налогообложения роялти в юрисдикции – источнике дохода в пользу юрисдикции – получателя этих платежей [11, с.83].

Ограниченное присутствие за границей без образования постоянного представительства в рамках данной формы организации внешнеэкономической деятельности главным направлением международного налогового планирования является изучение соответствующих разделов международного налогового соглашения, налогового законодательства государства и избежание видов деятельности, приводящих к созданию постоянного представительства (фактического присутствия юридического лица – иностранного резидента), которое должно будет платить налоги в бюджет иностранного государства.

К критериям постоянного представительства относится фиксированное место деятельности, через которое предприятие полностью или частично ведёт свою деятельность, включая место управления, филиал, контору, фабрику, завод, шахту, буровую установку, причал или другое место добычи природных ископаемых, строительную площадку, строительный или сборный объект, а также зависимые агенты.

Таким образом, представительства компании, обеспечивающие

сервисное обслуживание клиентов, исследующие рынок, занимающиеся маркетингом и рекламой, а также выставочные залы и склады обычно не подпадают под критерии «постоянного представительства».

Под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, связанную с:

- использованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;

- проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования;

- продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;

- осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности. Однако понятие «постоянное представительство» может варьироваться в зависимости от условий конкретного соглашения договаривающихся государств. Так, предположим, что российская компания регулярно более двух лет занимается проведением международных промышленных выставок в г. Берлин. Это соответствует её основной деятельности. Согласно германо-российскому налоговому соглашению такая деятельность российской компании в Германии подпадает под критерий «постоянное представительство», что предполагает уплату немецкого налога на прибыль, возникающую на территории ФРГ.⁴⁵

Заграничный филиал (отделение) компании. Расположенный на территории иностранной юрисдикции филиал (отделение) компании будет являться её постоянным представительством, если:

- персонал заключает трудовой договор с иностранным работодателем;
- образующаяся бизнес-единица должна быть зарегистрирована в качестве иностранного филиала в данной юрисдикции;
- отделение имеет собственные производственные помещения;
- филиал создаётся на срок более одного года;
- координирует функционирование филиала его головная компания.

Что касается налогообложения филиала, то, с одной стороны, прибыль от его деятельности будет облагаться по месту нахождения самого филиала, то есть у источника образования, а также филиал будет вынужден уплачивать различные местные сборы, налоги на имущество, капитал, НДС; а с другой стороны, полученная и переведённая в юрисдикцию головной компании прибыль будет включена в общий баланс всей компании, а значит, снова будет подвержена налогообложению, а также национальное налоговое законодательство дают право на двойное налогообложение филиалов. Поэтому в странах резидентства головной компании зачастую применяется метод кредитования ранее уплаченных в стране базирования филиала налогов.

Налогооблагаемая прибыль филиала может быть уменьшена на сумму отчислений (обычно в установленных законодательством пределах) в пользу головной компании за различные услуги (менеджмент, консалтинг, маркетинг и прочее), что даёт возможность для налогового планирования внешнеэкономической деятельности. Но если в стране местонахождения филиала налоговая ставка на прибыль ниже, чем в стране базирования головной компании, то выгоднее, с налоговой точки зрения, вести деятельность через свою дочернюю компанию.

Обособленное структурное подразделение за рубежом – дочерняя компания. Использование обособленного структурного подразделения за рубежом даёт возможность аккумулирования там материальных и нематериальных активов, в следствие чего может быть достигнута экономия

глобального налогового бремени, то есть экономия на налоговых выплатах для компании в целом. Являясь резидентом иностранного государства, налоги дочерней компанией уплачиваются по месту её резидентства. Двойное налогообложение ее прибыли отсутствует, если доходы не репатрируются в страну базирования материнской компании. Но если дочерняя компания будет перечислять дивиденды, проценты или роялти своей головной компании, ее доходы подпадут под международное двойное налогообложение: сначала будет взиматься налог на распределение платежей в форме дивидендов, процентов, роялти, а затем полученные материнской компанией доходы от участия в капитале дочерней компании включаются в совокупную прибыль первой и обложены ещё раз налогом.

В соответствии с действующими международное налоговое соглашение предусматривается снижение налогового бремени от международного двойного налогообложения в рамках транснациональной структуры. Так, если хотя бы 10% капитала заграничной компании принадлежит или контролируется иностранной материнской компанией, то при распределении прибыли в её адрес ставка налога у источника может быть снижена до нуля.

Ассоциированная группа дочерних компаний – нерезидентов под контролем зарубежной холдинговой компании

Когда несколько подразделений компании – нерезидентов принадлежат одной корпорации – резиденту определённой страны, возникает дополнительная возможность для оптимизации налогообложения такой транснациональной структуры, которая включает создание промежуточной холдинговой(субхолдинговой) компании. Данная промежуточная холдинговая компания занимается проведением финансовых транзакций между компаниями группы: аккумулирует на своих счетах в юрисдикции своего базирования дивиденды от своих зарубежных дочерних компаний, затем пересылая их головной компании либо инвестируя. В этой связи такие«

проводящие» компании чаще всего создаются в странах с широкой сетью международное налоговое соглашение и налоговыми льготами для их деятельности. Обычно промежуточные холдинговые компании базируются в Люксембурге, на Кипре, в Швейцарии, Нидерландах, Великобритании, Австрии, Бельгии.

Приобретение иностранного юридического лица. В некоторых случаях начинать внешнеэкономической деятельности для компании бывает более выгодно прямо с территории своего резидентства, не расширяя своё зарубежное налоговое присутствие, а приобретая уже готовое иностранное юридическое лицо. Тем самым помимо экономии времени для проникновения на зарубежный рынок, компания может получить как отработанный механизм обслуживания этого рынка, так и доступ к новым технологиям, а также возможность диверсифицировать бизнес или ослабить конкурентов. К числу приобретаемых выгод относятся и налоговые последствия такой операции. Поскольку приобретается уже готовая компания, не требуется уплачивать различные регистрационные и местные сборы, налоги на капитал. А если у этой компании имеются долги или убытки, то их можно учитывать при подсчёте налогового бремени всей ТНК, и даже есть возможность получить налоговые льготы или скидки в странах базирования головной и приобретённой компаний.

Но каждое приобретение имеет свои отличительные характеристики, и описать их все невозможно. Однако можно выделить несколько главных, с налоговой точки зрения, вопросов, затрагиваемых при приобретении иностранной компании:

- при смене собственника компании какие трансфертные налоги нужно уплатить;
- требуется ли разрешение со стороны государства на проведение сделок, существуют какие-либо налоговые ограничения;
- каков будущий уровень налогообложения приобретаемой компании в

стране ее резидентства, и каково будет налоговое бремя всей группы компаний;

- какие налоговые последствия могут возникнуть в случае эмиссии новых ценных бумаг;

- следует ли приобретать компанию полностью, переводя под свой контроль и управление или можно ограничиться портфельными инвестициями.

Специалистами обычно рекомендуется финансировать зарубежные приобретения за счёт кредитов и займов, сделанных в иностранной валюте (страны базирования приобретаемой компании) у местных банков [83]. Таким образом происходит хеджирование валютных рисков. Финансированием и оформлением сделки занимается обычно специально учреждённая в данной юрисдикции холдинговая компания. Затраты на выплату процентов по долгу и приобретению могут быть компенсированы из прибыли приобретённой компании. Предварительно следует тщательно изучить налоговое законодательство данной юрисдикции, чтобы при консолидации компании в транснациональную группу можно было получить существенные налоговые льготы при выплате процентов и долгов.

Корпоративное сотрудничество без образования отдельного предприятия – налогооблагаемой единицы. Корпоративное сотрудничество развивается с независимой компанией, не входящей во внутрифирменную структуру ТНК. Как показывает мировая практика, в этом случае обычно не происходит образования независимого юридического лица, т.е. отдельной налогооблагаемой единицы, а взаимоотношения партнёров строятся на основании соглашения о создании такого альянса. Альянсы между компаниями могут принимать три основные формы⁴⁹: консорциум, партнёрство (товарищество) и соглашение о совместной деятельности.

Под консорциумом понимается объединение зарубежных партнёров для осуществления и финансирования совместных проектов. По окончании

всех работ он перестаёт существовать. Чтобы избежать трудностей с финансированием и налогообложением, каждый из партнёров обычно не стремится к полному контролю данного консорциума. Кроме того, в зависимости от доли участия каждого из партнёров могут быть предоставлены дополнительные налоговые льготы, как, например, в Великобритании, когда доля участия ниже 10%.

Члены консорциума формально считаются независимыми, в связи с чем проводимые ими операции не подпадают под контроль на предмет трансфертного ценообразования или внутрифирменного кредитования с целью избежания или уклонения от уплаты налогов. Также преимуществом консорциума является возможность создания оптимального режима налогообложения для всех его участников, что может быть достигнуто, когда финансами консорциума управляет фирма, имеющая статус объекта льготного налогообложения.

Образование партнёрства (товарищества) не рассматривается в практике как создание отдельной налогооблагаемой единицы. Его прибыль делится между партнёрами и подлежит налогообложению по ставкам, применимым к каждому из них как субъекту подоходного налогообложения в отдельности. Это явление известно, как финансовая прозрачность.

Соглашение о совместной деятельности – это в чистом виде совместное предприятие, когда не образуется отдельное организационно-правовое объединение – субъект налогообложения. Обычно они основываются на принципе разделения издержек по проектированию или проведению экспертизы, а не распределения доходов и прибылей между партнёрами. Так, ряд производимых затрат даёт компании право на налоговые льготы, например, вычеты при подсчёте налогооблагаемой прибыли, или вообще полное освобождение от налогообложения в рамках сделанного вклада в общие затраты.

Рассмотренные выше семь основных форм организации коммерческой

активности юридических лиц или уровней налогового планирования при осуществлении внешнеэкономической деятельности имеют ряд общих черт, а также свои преимущества и недостатки. Но стоит иметь в виду, что в каждой стране для того или иного вида деятельности существуют свои особенности налогового учёта, свои налоговые льготы и преференции. Поэтому для осуществления финансового менеджмента в компании путём международного налогового планирования важно иметь представление как о налоговом законодательстве всех стран, на территории которых образуются доходы и размещаются активы, так и о характере межгосударственных отношений в налоговой сфере.

ГЛАВА 2. СОВРЕМЕННЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

2.1. Низконалоговые юрисдикции и их использование

Основной предпосылкой возникновения и последующего бурного развития низконалоговых юрисдикций послужила глобализация, прежде всего финансовая, в полной мере, развернувшейся в последние десятилетия двадцатого века.

На сегодняшний день в мире существует значительное число стран и территорий, предоставляющих налоговые льготы, вплоть до полного освобождения от налогов, зарегистрированным там компаниям, используемым в международном бизнесе. Такие страны и территории обычно называют «офшорными зонами», хотя сами они предпочитают «гордо» именовать себя «международными финансовыми центрами». Помимо безналоговых юрисдикций, есть страны, где компаниям формально не предоставляется каких-либо специальных льгот, но в силу особенностей местного налогового законодательства компании из этих стран можно эффективно использовать в международной коммерции. Такие юрисдикции некоторые специалисты условно называют «квазиофшорными».

Так как же соотносятся все эти термины и понятия?

Чтобы это понять, во-первых, следует определить все ещё популярный сегодня термин «офшор» и показать его взаимосвязь с «низконалоговой юрисдикцией». Сразу хочется отметить, что в научном мире пока не сложилось единогласного мнения о том, какие именно, а, соответственно, и сколько стран следует относить к числу тех и других.

Итак, прежде всего, следует разграничить офшоры в первоначальном смысле и более «позднем», продиктованном условиями современной

действительности. В соответствии с первоначальным толкованием, смысл термина « офшор» исходит из буквального перевода с английского языка: offshore, означающего вне страны, на расстоянии от берега. Исходя из такого подхода к данному понятию возможно относить любую деятельность вне своей страны, за её рубежами (на расстоянии от берега).

В более «позднем» понимании термин «офшор» обычно применяется для обозначения юрисдикций (офшорные юрисдикции), где в соответствии с действующим законодательством обеспечивается функционирование зарегистрированных там компаний, но ведущих деятельность в других странах и получающих там доходы, на льготных налоговых условиях. При этом соблюдение конфиденциальности финансовой информации и конечных бенефициаров активов не обязательно.

Существует множество таких юрисдикций, чаще всего небольших островных государств или автономных территорий. В основном это бывшие британские колонии или зависимые территории, ввиду чего их законодательство основано на британской модели: Багамские острова, Британские Виргинские острова, Каймановы острова, Остров Мэн, Гернси и Джерси и т.д. Есть, впрочем, и некоторые офшорные зоны с другой моделью законодательства, например, Нидерландские Антильские острова, законодательство которых основано на голландском образце.

Юрисдикция – установленная законом совокупность правомочий соответствующих государственных органов разрешать правовые споры и дела о правонарушениях, оценивать действия лица или иного субъекта права с точки зрения их правомерности либо неправомерности, применять юридические санкции к правонарушителям; территория в подведомственности определенного органа власти.

В «классических» офшорных зонах компании (все или определённый тип) полностью свободны от налога. В настоящее время многие офшорные зоны отказались от существовавшей ранее традиции увязывания

предоставления льгот с требованием ведения деятельности лишь за пределами своей территории, поскольку такая налоговая политика крайне негативно оценивается большинством развитых стран.

Итак, к числу традиционных (классических) офшоров принято относить низконалоговые юрисдикции со следующими специфическими условиями:

- 1) компании, зарегистрированные на данной территории, обязаны получать доход вне данной территории, от своей зарубежной деятельности;
- 2) специальные, упрощённые условия регистрации и администрирования деятельности компаний;
- 3) относительная конфиденциальность сведений о деятельности офшорных компаний, их реальных бенефициарах.

Существует ряд терминов, применяемых к обозначению классических офшоров: офшорная зона, офшорная юрисдикция, офшорный финансовый центр (ОФЦ), налоговая гавань и некоторые другие. И, несмотря на наблюдаемое сближение позиций в определении классических офшоров в последнее время, приведём ряд толкований наиболее авторитетных организаций и национальных властных структур. К налоговым гаваням относятся страны и территории, где подоходный налог взимается по номинальной или нулевой ставке, и для определённых видов дохода установлен преференциальный режим налогообложения, а для нерезидентов страны созданы возможности избежания уплаты налогов в странах их резидентства. При этом применение нулевой или низкой налоговой ставки не является исключительным критерием. Главным признаком служит нежелание таких стран идти на сотрудничество по вопросам обмена налоговой информацией и непрозрачность национальных норм налогового регулирования. С появлением международных налоговых стандартов, подразумевающих обмен налоговой информацией с налоговыми службами иностранных государств, и в зависимости от степени их внедрения в той или

иной стране, ОЭСР разделяет все участвующие и наблюдаемые в рамках Глобального форума ОЭСР государства на три категории:

- 1) юрисдикции, которые в достаточной мере внедрили международные налоговые стандарты;
- 2) юрисдикции, которые приняли на себя обязательства по внедрению международных налоговых стандартов, но ещё не внедрили их в достаточной мере;
- 3) юрисдикции, которые не приняли на себя обязательства по принятию международных налоговых стандартов.

МВФ считает, что для офшорных финансовых центров присущи такие характеристики, как относительно большое число финансовых институтов, которые заняты обслуживанием деловых операций нерезидентов; несоизмеримость внешних активов и обязательств финансовой системы с внутренними; обеспечение следующих преимуществ: отсутствие ряда налогов (ставки налога составляют 0 процентов) или существенно низкий уровень налогообложения, отсутствие ряда финансовых требований и ограничений, банковская секретность и анонимность.

Международная группа по борьбе с отмыванием преступных доходов в соответствии с главными целями своей деятельности- исследования имеющихся в мире юрисдикции на предмет содействия преступной финансовой деятельности и отказывающихся от сотрудничества с ней по этому вопросу, – вместо термина «офшор» применяет понятие несотрудничающих стран и территорий, из которого следует, что благоприятный режим, предоставляемый офшорными финансовыми центрами нерезидентам (лёгкость ведения бизнеса, конфиденциальность), не создаёт надёжную защиту против легализации доходов, нажитых криминальным путём. 23 июня 2000 г. ФАТФ впервые опубликовала «чёрный список», в который вошли 15 несотрудничающих государств, среди которых были 12 офшорных юрисдикций, признаваемых таковыми другими

международными организациями и национальными правительствами, а также Россия, Израиль и Филиппины. Россия в октябре 2002 г. была исключена из списка ФАТФ. А к концу 2006 г., в результате постоянных изменений в нем побывали 23 страны, которые, выполнив требования ФАТФ, были из него исключены. На протяжении почти 6 лет в списке ФАТФ не было ни одного государства (Мьянма покинула список в октябре 2006 г.). Но 16 февраля 2012 г. ФАТФ опубликовала новый список стран, имеющих значительные проблемы с регулированием деятельности, направленной на ограничение легализации денежных средств, полученных незаконным путём, и с практическими шагами противодействия финансированию международной террористической деятельности. В него вошли 2 страны: Исламская Республика Иран и Корейская Народно-Демократическая Республика, которые вплоть до настоящего времени уклоняются от принятия на национальном уровне адекватных мер противодействия отмыванию денег и финансированию терроризма.

В Налоговом кодексе РФ и некоторых нормативных документах Минфина под офшорными зонами понимаются «государства или территории, предоставляющие льготный режим налогообложения и/или не предусматривающие раскрытия информации при проведении финансовых операций». Утверждённый список офшорных зон в соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 284 НК РФ имеет значение при получении дивидендов российской организацией. Согласно пп. 3 п. 3 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации к доходам российской организации, полученным в виде дивидендов от компании – резидента страны, входящей в перечень офшорных зон, утверждённый Минфином России, применяется ставка 9 %, вместо возможной при выполнении определенных условий 0%.

Имеющиеся расхождения в подходах к определению офшорных юрисдикций, а также особенности национальной политики по отношению к

офшорам влияют на состав списков таких юрисдикций, публикуемых как в официальных, так и в неофициальных источниках.

Используемые в международное налоговое планирование юрисдикции могут представлять и только часть основной территории страны, где существуют обычные условия для экономической деятельности. Так, существуют и юрисдикции, которые никогда не относились к традиционным офшорным, но в тоже время они предоставляют определённые налоговые льготы для компаний тех или иных видов деятельности.

По мнению некоторых экспертов, термин «офшор» не обязательно должен относиться к каким-либо территориям вообще, он может быть использован как «собирательное определение для специального вида безналоговых или облагаемых низкой ставкой налога компаний, зарегистрированных в странах, узаконивших такую практику». Некоторые авторы и особенно практики выделяют так называемые «неклассические офшоры» – «квазиофшоры», то есть это юрисдикции, которые не являются офшорными в обычном смысле слова, но которые широко используются в международное налоговое планирование в силу специфических особенностей своего налогового законодательства за счёт существующих на их территории специальных режимов налогообложения.

Такие режимы налогообложения вводятся, как правило, ведущими странами мира с высоким уровнем налогов, заинтересованными в привлечении на свою фискальную территорию зарубежных инвесторов, и гарантируют налоговые привилегии и льготы компаниям определённых видов деятельности на данной территории либо отдельным регионам: налоговые вычеты на различные цели из налоговой базы, пониженные ставки налогов для определённых типов доходов, налоговые каникулы, отсрочку уплаты налогов.

Существует целый ряд юрисдикций, которые можно назвать «холдинговыми», предоставляющих на определённых условиях

освобождение от налогообложения в отношении дивидендов и дохода от прироста капитала, получаемых местными холдинговыми компаниями, в том числе из-за рубежа. Другие страны предоставляют благоприятные условия для получения процентов по займам, что позволяет их использовать в качестве инструмента финансирования международной группы компаний. Третьи страны предоставляют льготное налогообложение доходов от создания или использования интеллектуальной собственности – роялти. В некоторых странах облагаются налогом по низкой эффективной ставке доходы от международной торговли. Многие страны предоставляют налоговые льготы различных типов.

В течение последнего десятилетия во многих государствах ЕС были приняты меры по налоговому стимулированию создания и использования объектов интеллектуальной собственности (ИС), что привело к появлению специальных налоговых режимов. Такие налоговые режимы предлагают льготные условия налогообложения дохода, полученного от использования объектов ИС, и преференции при учёте расходов на создание или приобретение таких объектов.

На территории Российской Федерации также можно отметить существование особых (льготных) налоговых режимов. На сегодняшний день в России действуют 16 особых экономических зон четырёх типов: 4 промышленно-производственного типа, 4 технико-внедренческого типа, 6 туристско-рекреационного типа и 2 портово-логистического типа. Целью их создания служит развитие высокотехнологичных отраслей экономики, импортозамещающих производств, туризма и санаторно-курортной сферы, разработка и производство новых видов продукции, расширение транспортно-логистической системы. На территории ОЭЗ действует особый режим осуществления предпринимательской деятельности, включающий, в том числе, предоставление налоговых преференций.

К числу используемых в рамках международное налоговое

планирование низконалоговых территориальных образований относят свободные (специальные, особые) экономические зоны – ограниченные территории с льготными экономическими условиями в отношении таможенных платежей, налогообложения, действия административных законов для национальных и иностранных предпринимателей.

Вообще для целей международного налогового планирования используются и другие низконалоговые юрисдикции. Так, если говорить о льготном налогообложении, то оно может существовать по отношению к данной стране во многих юрисдикциях и зависит от национальной налоговой политики.

На основании приведённого выше анализа к числу низконалоговых юрисдикций логичным было бы отнести классические офшорные юрисдикции (налоговые гавани). Но здесь следует сделать оговорку. Поскольку в диссертации рассматриваются современные тенденции международного налогового планирования, возможности применения его инструментария, то использование преимуществ классических офшорных юрисдикций для регистрации там офшорных компаний автор не следует относить к числу современных инструментов международного налогового планирования. И вот почему. Сегодня мировое сообщество всё активнее выступает против ведения бизнеса в налоговых гаванях, против основания там офшорных компаний, поскольку они негативно влияют на экономическое развитие «оншорных» стран, вызывая ответное отрицательное отношение национальных правительств и международных организаций, что выражается в закреплении в законодательствах стран и рекомендациях международных организаций их специальных характеристик и определений, а также в применении антиофшорных мер.

Противодействие со стороны мирового сообщества компаниям, зарегистрированным в налоговых гаванях (офшорных компаниям), обусловлено тем, что они используются как инструмент уклонения от уплаты

налогов и отмывания денег, полученных преступным путём. Главной особенностью офшорных компаний является их номинальное присутствие в стране регистрации (отсутствует деятельность) при управлении бизнес-процессами из-за рубежа и наличии собственников нерезидентов налоговых гаваней, информация о которых утаивается. Таким образом собственники офшорных компаний уклоняются от налогообложения в стране, где фактически осуществляется деятельность их компаний и образуются доходы.

Глобальный финансовый кризис 2008 года обострил внимание мирового сообщества к налоговым гаваням. Основным направлением в международной антиофшорной политике стало усиление давления на нежелающие сотрудничать с национальными властями юрисдикции в части раскрытия информации о конечных бенефициарах зарегистрированных на их территории компаний. Путём реализации такой политики является принуждение налоговых гаваней к внедрению международных стандартов налоговой прозрачности и обмена налоговой информацией. Таким образом, акцент в международной антиофшорной политике в настоящее время смещается на обеспечение прозрачности ведения бизнеса и обмена информацией.

Отрицательные последствия от использования налоговых гаваней обуславливают необходимость проведения политики, которая призвана жёстко ограничивать такое негативное влияние на развитие национальной экономики. Внутренняя политика государств по противодействию использованию офшорных компаний заключается в разработке положений о контролируемых иностранных компаниях (подробнее рассматривается в п.3 гл. 3), а также в разработке специальных «чёрных» списков офшорных юрисдикций, к операциям с компаниями из которых применяется особый порядок налогообложения, призванный нивелировать получаемые с их помощью налоговые льготы.

С целью стимулирования отказа от использования соответствующих

схем были внесены поправки в Налоговый кодекс РФ, согласно которым от налогов с 1 января 2008 г. освобождаются дивиденды от стратегического участия материнской компании в капитале «дочки». При этом данная льгота не распространяется на «дочек», расположенных в списке офшорных зон Минфина России, что, в свою очередь, побуждает добросовестных налогоплательщиков ограничивать ведения бизнеса с использованием офшорных методов, а также и стимулирует создание холдингов, имеющих центры управления в России.

Тем не менее в современной политике российского правительства предпочтение отдаётся карательным мерам. Президентом России задан курс на деофшоризацию экономики. В частности, в контексте противодействия использованию налоговых гаваней для уклонения от уплаты налогов вопрос заключается в выяснении таких фактов, как: действительно ли лицо, имеющее льготы по налогообложению, является налоговым резидентом налоговой гавани и лицом – фактическим владельцем доходов; и существуют ли более тесные отношения между плательщиком и получателем дохода, чем отношения между независимыми сторонами (включая обоснованность используемых цен и предоставляемых кредитов). Современные системы противодействия уклонению от налогообложения (антиофшорной политики) многих экономически развитых странах, включая США, Германию, Францию, Италию, основываются на выяснении указанных фактов. С учётом передового зарубежного опыта Минфином России было поручено Федеральной налоговой службе России разработать порядок и формы в отношении требований по предоставлению налоговым органам информации для целей налогообложения от резидентов отдельных стран, имеющих элементы льготного законодательства, получающих доходы из Российской Федерации. Официальной информации о результатах выполнения поручения нет.

Указанные меры могут способствовать усилению противодействия

незаконному вывозу капитала из России и уходу от налогов посредством возможностей, предлагаемых классическими офшорами. Тем не менее даже самой эффективной антиофшорной политики вряд ли будет достаточно. В стране должны быть созданы определённые «благоприятные» для деофшоризации экономики условия, включающие как политическую волю и последовательность действий руководства страны, поскольку такая политика не всегда отвечает интересам влиятельных граждан, так и реализацию ряда реформ с целью улучшения инвестиционного климата в России (включая совершенствование налоговой политики, снижение административных барьеров и создание других благоприятных условий для ведения бизнеса).

Итак, в свете вышеизложенного, исследуемые в работе низконалоговые юрисдикции, предоставляющие возможности для международного налогового планирования за счёт своих налоговых льгот, должны иметь нормы о противодействии уклонению от уплаты налогов и не должны входить в «черные списки» международных организаций и национальных правительств, являясь центрами оседания для «утекаемого» из стран капитала. В случае заключения сделки с контрагентом из такой юрисдикции или же при регистрации там дочерних структур, получаемый доход не должен подвергаться дополнительному налоговому бремени за счёт доначислений или штрафных санкций со стороны фискальных органов. То есть классические офшорные юрисдикции (налоговые гавани) автор не причисляет к инструментам международного налогового планирования.

Таким образом, интерес представляют неклассические – «квазиофшорные» юрисдикции, предлагающие специальные режимы налогообложения и вводимые, как правило, ведущими странами мира, заинтересованными в привлечении на свою фискальную территорию зарубежных инвесторов, а также гарантирующие налоговые привилегии компаниям определённых типов либо отдельным регионам страны. С точки зрения величины налоговых ставок и процедур налогового

администрирования, квазиофшорными юрисдикциями могут быть страны с общим средним и даже высоким уровнем налогов (Австрия, Швейцария, Нидерланды, Люксембург и др. страны). Следует заметить, что в целях привлечения новых налогоплательщиков в юрисдикцию того или иного государства, для пополнения государственного бюджета и развития регионов, те или иные страны предлагают и будут предлагать различные возможности и льготы, налоговые среди них занимают не последнее место. Поэтому можно предположить, что в ситуации существенных дефицитов государственных бюджетов ряда европейских стран преференциальная налоговая политика для привлечения новых налоговых резидентов может стать весьма актуальной в скором будущем.

Но отнесение таких стран к числу офшорных юрисдикций, хоть и неклассических, по мнению автора и ряда учёных, будет некорректным, поскольку существование специального режима налогообложения, в частности, особых экономических зон на территории того или иного государства, не должно причислять его к офшорным, пусть и «квази», пусть и «неклассическим», хотя бы исходя из самого смысла этого понятия. А чтобы акцентировать внимание на том, что эти юрисдикции предоставляют возможности для международного налогового планирования за счёт определённых налоговых льгот, автором предлагается для их определения использовать термин «низконалоговая юрисдикция». В отношении же классических офшоров данное понятие употребляться не будет, так как у них и так существуют свои, закреплённые в законодательствах стран и рекомендациях международных организаций определения.

Стоит отметить, что для достижения целей международного налогового планирования используются и другие низконалоговые юрисдикции, дающие возможность снизить уплачиваемый с того или иного вида дохода налог, то есть, своего рода, предоставляющие льготное (относительно низкое) налогообложение определённого дохода по отношению к уровню

аналогичного налога в данной стране.

Таким образом, в качестве инструмента международного налогового планирования, исследуемого в диссертации, под низконалоговой юрисдикцией понимается «благоприятная» юрисдикция (не входит в «чёрные списки» с точки зрения международных организаций и национальных правительств), дающая законное право и возможность снизить уплачиваемый с того или иного вида дохода налог по сравнению со страной собственного резидентства, или более просто – юрисдикция, налоговое законодательство которой предоставляет возможность налоговой оптимизации.

2.2. Пути избежания и устранения двойного налогообложения

К числу инструментов корпоративного международного налогового планирования относится использование преимуществ международных налоговых соглашений и способов минимизации двойного налогообложения на национальном уровне. Напомним, что проблема международного двойного налогообложения возникает в ситуации, когда налогоплательщик, являющийся налоговым резидентом одной страны, получает свои доходы из источников, расположенных на территории других стран, так называемые «страны источника дохода».

Принцип резидентства в международном налогообложении предполагает, что резиденты данной страны уплачивают налоги на все свои доходы, получаемые не только на территории этой страны, но и за её пределами. Для определения резидентства юридического лица в национальном налоговом законодательстве используются обычно два критерия: факт инкорпорации (регистрации) на территории данной юрисдикции и тесные экономические и коммерческие связи с рассматриваемой территорией (наличие органов управления и контроля,

юрисдикция ведения бизнеса, резидентство основных акционеров). В России применяется критерий инкорпорации, согласно которому создаваемые в соответствии с российским законодательством юридические лица, имеющие свое местонахождение в России, признаются резидентами РФ, а также находящиеся за пределами России филиалы и представительства российских предприятий.

Принцип налогообложения у источника образования предполагает налогообложение доходов, как резидентов, так и нерезидентов, получаемых из источников, находящихся в данной налоговой юрисдикции. Основанием для этого служат:

- наличие на территории данного государства постоянного представительства (место деятельности на территории данного государства, через которое осуществляет коммерческую деятельность предприятие с конечной целью – получение доходов, постоянное местопребывание которого – другое государство). Признаками наличия постоянного представительства являются: наличие здания, сооружения, персонала, получение прибыли(активных доходов) от деятельности;

- получение иностранными резидентами доходов из пассивных источников – доходов от долевого участия в иностранном предприятии в форме различных форм прямых и портфельных инвестиций, доходы от кредитования и лицензирования зарубежных партнёров – дивиденды, проценты, роялти.

Таким образом, международное двойное налогообложение появляется вследствие возникновения у одного и того же субъекта налоговых отношений обязанности уплатить налог с одного и того же объекта за один и тот же период идентичными либо аналогичными по способу взимания налогами разными национальными налоговыми администрациями. То есть доход хозяйствующего субъекта в стране – источнике облагается по принципу удержания налога у источника образования доходов, а в стране его

резидентства уже обложенный доход включается в совокупную налоговую базу плательщика, с которой по принципу резидентства вновь взимается аналогичный налог.

Помимо данного случая международное двойное налогообложение может также возникать в ситуации, когда обе страны считают налогоплательщика своим резидентом (используют разные критерии определения статуса резидента), тем самым одновременно претендуют на налогообложение его доходов. Или же, когда обе страны считают, что один и тот же доход субъекта внешнеэкономической деятельности был образован именно на их фискальной территории, а потому должен быть обложен соответствующими налогами, удерживаемыми у источника. Кроме того, международное двойное налогообложение может быть вызвано разночтениями норм национальных налоговых законов и несовершенством международного налогового права. Международное двойное налогообложение служит препятствием для международной торговли, развитию международных рынков, свободному движению капиталов. В связи с этим оно либо полностью устраняется, либо минимизируется на основе механизмов облегчения фискального бремени национальных налоговых резидентов, предусмотренных как внутренними правовыми нормами, так и заключёнными международными соглашениями. Большинство стран на практике сочетают оба эти направления. Обычно методы одностороннего устранения, предлагаемые национальным законодательством, совпадают с механизмом устранения, предусмотренным в международных соглашениях.

2.3. Промежуточная холдинговая компания как инструмент налоговой оптимизации в транснациональной группе

Во всем мире транснациональные компании являются распространённой формой бизнес-структур. Практика показала, что это наиболее удобная форма ведения бизнеса. Но в последнее время в научных исследованиях и практических изданиях часто фигурирует понятие «холдинг» как организационная корпоративная структура крупного налогоплательщика. Тем не менее, ни законодательство Российской Федерации, ни международная практика в настоящее время не дают чёткого определения понятия «холдинг». Дословно, с английского *holding* переводится как «владеющий», то есть, холдинг – это любая компания, владеющая контрольным пакетом акций других компаний. На практике часто под понятием холдинг подразумевается, как головная материнская компания, участвующая в капитале других компаний, так и вся аффилированная группа компаний – совокупность взаимосвязанных участников (хозяйствующих субъектов), осуществляющих совместную деятельность, которыми владеет такая головная компания. Поэтому, во избежание путаницы и для более чёткого изложения материала, объектом исследования является именно транснациональная компания (ТНК), состоящая из головной материнской компании, промежуточной холдинговой компании (холдинговой компании) или их цепочки, дочерних компаний и филиалов.

Если рассматривать существующие в рамках многих транснациональных групп связи между материнскими и дочерними компаниями, то они создают структуру, напоминающую своей формой пирамиду, на вершине которой находится головная материнская компания – главный «мозговой» стратегический центр ТНК, а фундаментом являются специализированные дочерние компании различных сфер деятельности и их филиалы.

Своего рода связкой между головной компанией и дочерними предприятиями служат посреднические компании – проводники, или промежуточные холдинговые компании, необходимые для оперативного управления дочерними компаниями, координации финансовой деятельности и перераспределения денежных потоков внутри ТНК (аккумулируют на своих счетах доходы ТНК и занимаются их перераспределением).

Таким образом, компании-посредники могут быть холдинговыми, ограничивающимися исключительно функциями управления дочерними структурами, финансовыми либо сервисными, либо же могут сочетать в себе данные виды специализации. Холдинговые компании характеризуются отсутствием активной торговой, производственной и иной деятельности. Их деятельность заключается в держании активов и получении пассивных доходов в виде дивидендов, процентов, роялти, а также холдинговые компании участвуют в управлении дочерними компаниями группы.

Основой объединения компаний в рамках транснациональной группы обычно является участие компаний более высокого яруса в активах компаний нижестоящего звена, которое в своей классической форме строится на основе прямых зарубежных инвестиций. Таким образом, материнская компания обладает полным контролем над деятельностью компаний нижнего яруса, что предполагает существенные инвестиции головной структуры в активы дочерних предприятий. Но возможна ситуация частичного контроля дочерних предприятий со стороны материнской компании, когда последняя идёт на такую форму участия в активах первых сознательно в целях обеспечения условий для дальнейшей координации сделок внутри группы. Возможностью такой схемы является то, что не полностью зависимая компания может формально признаваться по отношению к своей материнской компании третьей стороной, не относящейся к транснациональной группе, что часто используется при злоупотреблении трансфертным ценообразованием или при «недобросовестном» применении

международных налоговых соглашений.

На сегодняшний день появилось много экономических стимулов, побуждающих бизнес к основанию промежуточной холдинговой компании. Для ТНК такая компания может стать средством владения и управления группой дочерних компаний в каком-то конкретном регионе, например, Европе, Азиатско-Тихоокеанский регионе или Америке, а также может привести к операционной и финансовой эффективности, особенно, когда это касается таких бизнес – функций, как более масштабное региональное управление, финансирование, регулирование денежных операций, владение и управление интеллектуальной собственностью или же общекорпоративные услуги для группы компаний.

Холдинговые компании часто используются в качестве инструмента инвестиций в Россию со стороны международных инвесторов. Через такие же компании часто приходят в Россию и средства российских резидентов, накопленные за рубежом в ходе внешнеэкономической деятельности. В дополнение к тому, что промежуточная холдинговая компания является необходимым элементом эффективной организации группы компаний в целом, её структура вкупе с другими инструментами международного налогового планирования может быть важным аспектом более основательного и полного налогового планирования в рамках всей ТНК.

Структура самой промежуточной холдинговой компании обычно объединяет холдинговую деятельность (владение акциями другой компании) с финансированием и/или деятельностью по вопросам интеллектуальной собственности (её развитие, управление и использование) – лицензионной деятельностью. Она может включать несколько рядов промежуточных холдинговых компаний, расположенных в одной или более юрисдикциях, с целью не только достичь поставленных перед ТНК бизнес – задач, но и помочь в оптимизации налогообложения посредством налогового планирования.

Среди основных причин и целей создания промежуточной холдинговой структуры следует отметить:

- консолидация активов зарубежных дочерних компаний в руках одной зарубежной холдинговой компании для гибкого и мобильного управления и подотчётности;
- создание платформы для будущих деловых приобретений, совместных предприятий и других бизнес – возможностей;
- возможность для развития и расширения сферы деятельности компаний группы на новых рынках и в новых регионах;
- увеличение финансовой гибкости и создание эффективного механизма для перераспределения денежных средств среди зарубежных компаний, что способствует использованию внутренних источников финансирования и роста;
- улучшение финансовой эффективности и риск – менеджмента за счёт возможности использования в операциях иностранной валюты, учёта поступлений и выплат в иностранной валюте, а также возможность объединения и координации внутрифирменного кредитования и других финансовых транзакции, способствующих росту прибыли в рамках группы;
- формирование инвестиционной привлекательности группы компаний, привлечение финансовых ресурсов и дальнейшее финансирование компаний группы, а также выпуск акций и других ценных бумаг, что позволяет привлекать дополнительные денежные средства для развития компаний группы;
- разделение функций холдинговой и оперативной деятельности для защиты активов по принципу «не класть все яйца в одну корзину»;
- лучшее использование и управление интеллектуальной собственностью;
- предоставление доступа к международным налоговым соглашениям, сокращающим налоги на дивиденды, проценты и роялти, а

также к Директивам ЕС.

В силу описанных выше причин создание в рамках группы компаний специализированной холдинговой структуры будет иметь смысл. Таким образом, если группа компаний намерена создать каналы для привлечения в свой бизнес иностранных инвестиций, или ищет для себя наиболее рациональную структуру, или задумывается о регистрации за рубежом своих товарных знаков и патентов, то создание подходящей для нужд компании зарубежной корпоративной структуры является важной задачей.

Итогом этого является сокращение эффективной налоговой ставки на переводимые проценты и роялти ниже установленных законом размеров через уменьшение налоговой базы в стране местонахождения промежуточной холдинговой компании. Зачастую, это наиболее предпочтительный механизм налоговой оптимизации для компании в пределах Европы.

Например, вместо того, чтобы просто использовать кипрскую компанию непосредственно для финансирования или лицензирования, кипрская компания может открыть дочернюю компанию в низконалоговой юрисдикции (например, в Ирландии). В общем случае компании, зарегистрированные в Ирландии, облагаются налогом на прибыль в размере 12,5 %. А в соответствии с действующими в Ирландии соглашениями об устранении двойного налогообложения практически полностью от налогов «у источника» освобождаются проценты по ссудам, роялти, арендная плата за пользование самолётами и недвижимостью. При выполнении определённых условий доход ирландской дочерней компании (филиала) может быть освобождён от налога на Кипре. Поэтому использование киприотской дочерней компании может уменьшить эффективную налоговую ставку с 12,5% фактически до нуля.

Итак, рассматриваемая структура описывает лучший вариант развития событий, когда в большинстве случаев дополнительная низконалоговая

финансовая структура приводит к существенному снижению эффективной ставки налога на проценты и роялти. Однако важно принимать во внимание и удерживаемые у источника выплаты налоги, чтобы построенная структура могла гарантированно извлечь выгоду из соответствующих налоговых соглашений и/или Директивы ЕС о налогообложении процентов и роялти.

Другой эффективный с налоговой точки зрения подход – использование традиционного налогового оазиса (гавани, классического офшора) во многоярусной структуре ТНК. Используя в рамках одной структуры субхолдинговую и промежуточную холдинговую компании, как правило, располагаемые, соответственно, в Европейском союзе и налоговой гавани, и можно достичь эффективной налоговой ставки, близкой к нулю для доходов от холдинговой, финансовой и лицензионной деятельности. Компания в налоговой гавани предоставляет займы и/или лицензирует напрямую или косвенно через холдинговую компанию ЕС.

Что же касается российской практики, то на основании анализа структур ТНК, имеющих российские корни, а также исследования научно-практической литературы по данному вопросу, автор предлагает следующую схему – «базовую структуру» транснациональной группы, включающую российские дочерние компании.

Сами иностранные компании подлежат налогообложению в соответствии с законами страны инкорпорации. Во многих европейских юрисдикциях холдинговым компаниям предоставляются определённые льготы, в частности, нулевые ставки налогов на доход в виде дивидендов и прироста капитала от продажи активов дочерней компании. Но для лицензионных или финансовых компаний никаких льгот обычно не предусмотрено. Поэтому в структуру группы могут дополнительно вводиться составные конструкции с целью оптимизации налогообложения группы.

При последующей репатриации прибыли в форме дивидендов в рамках нескольких ярусов промежуточных холдинговых компаний должен также

уплачиваться налог на их распределение. Напомним, что единственным способом минимизации налогов на репатриацию дивидендов (взимание налога по ставке 15% и ниже) служат благоприятные условия международных налоговых соглашений об избежании двойного налогообложения.

При распределении дивидендов головной промежуточной холдинговой компании своим акционерам (бенефициарам) в стране регистрации компании может также взиматься налог у источника на дивиденды. Бенефициары(владельцы дохода) такой ТНК подлежат налогообложению в соответствии с законодательством страны своего резидентства. В России, в частности, ставка налога на доходы физических лиц составляет 13%. В случае, если доход представляет собой дивиденды – 9%. В данном контексте следует отметить, что в законодательстве многих развитых стран мира существуют нормы, предусматривающие возможность налогообложения нераспределённых в виде дивидендов доходов иностранных компаний, контролируемых резидентами данной страны, как часть доходов этих резидентов. В России пока таких правил нет – правил о контролируемых иностранных компаниях. В связи с этим только фактически перечисленная бенефициару-россиянину сумма дохода будет облагаться налогом.

Таким образом, как следует из описания схемы налогообложения транснациональной группы, существуют широкие возможности для международного налогового планирования, которые обусловлены правильным, с налоговой точки зрения, выбором юрисдикций для базирования(регистрации) зарубежных дочерних структур, в частности промежуточной холдинговой компании, перераспределяющей финансовые потоки между компаниями группы.

Тем не менее, международное налоговое планирование с использованием промежуточных холдинговых компаний может быть успешно осуществлено (правда, с меньшей налоговой экономией, зато

справедливо, с точки зрения мирового сообщества) благодаря организации холдинговых компаний, например, на территории только европейских стран без их связи с налоговыми гаванями. Автором исследованы налоговые режимы европейских стран с точки зрения благоприятствования организации холдинговой компании группы: наличие низких либо нулевых ставок налога на репатриацию дивидендов и процентов, в том числе вследствие налоговых соглашений, отсутствие налогов на прирост капитала, освобождение входящих дивидендов от налогообложения либо наличие низких ставок налога на прибыль компании, отсутствие налогообложения акционеров холдинговой компании-нерезидента в юрисдикции базирования такой компании, возможность предварительного согласования с налоговыми органами финансовых результатов компании в целях налогообложения, наличие специального налогового режима для холдинговых компаний.

В завершении хотелось отметить, что правильно, в том числе с налоговой точки зрения, выстроенная транснациональная компания позволяет наиболее эффективным способом вести международный бизнес. Различия в законодательном налоговом регулировании стран, а также налоговая конкуренция позволяют компаниям существенно сокращать общую налоговую нагрузку и повышать финансовую эффективность всего бизнеса.

ГЛАВА 3. ПРОТИВОДЕЙСТВИЕ ИЗБЕЖАНИЮ И УКЛОНЕНИЮ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В МИРОВОЙ И РОССИЙСКОЙ ПРАКТИКЕ

3.1. Трансфертное ценообразование

Особой разновидностью цены, применяемой в контексте международной торговли, является трансфертная цена, на основании которой во внутрифирменных отношениях между структурными подразделениями единой компании и её аффилированными лицами осуществляется торговля товарами и услугами. Такие цены придают коммерческий характер всему процессу движения товаров в рамках консолидированной группы компаний, поскольку все участвующие в операциях купли-продажи товаров или услуг ассоциированные компании отражают результаты таких операций в своих балансах на основе трансфертных цен. Отсюда и название «трансфертная», поскольку эта цена опосредует движение товаров и услуг между материнскими и дочерними компаниями, отделениями и филиалами одного холдинга.

Система трансфертного ценообразования выполняет ряд функций таких, как обмен информацией для принятия управленческих решений с целью повышения прибыли отдельных структурных подразделений группы; оценка уровня доходов каждой из аффилированных компаний группы, определение целесообразности и эффективности её работы; решение глобальных и локальных корпоративных целей, и задач. С помощью механизма трансфертного ценообразования решаются стратегические корпоративные задачи, касающиеся: обеспечения адекватного представления результатов деятельности компаний; снижения издержек производства продукции, использования ценовой конкуренции в борьбе за рынки сбыта, преодоления валютных ограничений и достижения сравнительных

преимуществ во всей своей деятельности.

Как можно заметить, трансфертное ценообразование – это отдельная стратегия деятельности компаний в глобальной экономике, призванная решать широкий круг проблем и задач всей группы. Применение трансфертных цен как таковое не является злоупотреблением в уплате налогов. Тем не менее, когда речь заходит о трансфертном ценообразовании, то в первую очередь его ассоциируют с инструментом, способствующим минимизации налогов для всей консолидированной структуры транснациональной компании путём перевода налоговой базы на аффилированное лицо, находящееся в юрисдикции, гарантирующей различные налоговые преференции. Используя механизм трансфертных цен, транснациональные корпорации добиваются снижения налоговой нагрузки в среднем на 10 -15%, что для экономически развитых стран считается очень неплохим результатом. Что касается минимизации подоходных налогов, то с помощью трансфертного ценообразования можно осуществить перераспределение части доходов, подлежащих налогообложению, между материнскими и дочерними компаниями, находящимися в странах с разным уровнем налоговых ставок.

Суть таких операций сводится к тому, что во внутрифирменной цепочке участвует посредническая торговая компания из страны с низким уровнем подоходных налогов, на счёт которой записываются доходы всей ТНК.

Таким образом, в условиях глобализации экономики, концентрации капитала и деятельности ТНК трансфертное ценообразование служит не только распространённым инструментом ведения экономической деятельности, посредством которого бизнес эффективно решает свои производственные задачи. Трансфертное ценообразование позволяет весьма легко минимизировать налоговые платежи компании. Такая налоговая минимизация становится возможной благодаря действующему в

гражданских правовых отношениях принципу свободы договора (ст. 421 Гражданского кодекса РФ, далее – ГК РФ), предоставляющему его участникам возможность устанавливать цены из субъективных соображений (искусственно завышать – занижать), в числе которых избежание или даже уклонение от налогообложения.

Государство, в свою очередь, не может не учитывать факт существенного влияния договорных цен на объём налоговых обязательств компании, поскольку на основании цены сделки определяются и исчисляются ряд прямых и косвенных налогов, объектом которых служат доход (прибыль), стоимость реализованных товаров (работ, услуг). В случае искажения цены по объективным причинам, не связанным с недобросовестностью налогоплательщика, то есть при отсутствии мотива или цели уклониться от налогообложения, доначисления обязательных платежей не последует.

Необходимость регулирования трансфертного ценообразования обусловлена потребностью государства получать от налогоплательщиков долю налогов, соответствующую ситуации применения сторонами сделки свободных рыночных цен – «цен на расстоянии вытянутой руки». Этимология данного термина связана с ассоциацией, в соответствии с которой независимые контрагенты взаимодействуют как партнёры по танцу – на расстоянии вытянутой руки. Применительно к трансфертному ценообразованию такая цена предполагает цену, которая устанавливается при нормальных(рыночных) экономических условиях независимыми контрагентами, исходя из коммерческих интересов каждого из них. Таким образом, для обеспечения равного с точки зрения налогообложения положения независимых и взаимосвязанных лиц государство в рамках национального законодательства применяет принцип «вытянутой руки».

Для недопущения произвольного толкования определения понятия «особые условия» авторы Типовой конвенции ОЭСР предприняли попытку

разъяснить данный термин методом исключений путём перечисления ситуаций, не подпадающих под особые условия, например, заключение между предприятиями соглашения о долевом разделе расходов или пропорциональном распределении затрат не является подтверждением аффилированности лиц, поскольку широко применяется и невязанными предприятиями. Таким образом, особые условия должны выходить за рамки обычной хозяйственной деятельности.

1. Перечисление в национальном законодательстве признаков «взаимосвязанных» лиц (Бельгия, Норвегия, Испания, Франция) с использованием критерия доли участия в капитале. При этом в некоторых странах учитываются случаи фактического контроля, когда существует возможность оказывать влияние на экономические решения другого лица.

2. Отсутствие в национальном законодательстве конкретных сформулированных признаков «взаимосвязанных» лиц. В такой ситуации факт взаимозависимости контрагентов устанавливается для каждого конкретного случая.

В Руководстве ОЭСР предлагаются несколько объективных методов определения свободных цен, соответствующих принципу «вытянутой руки». Это такие традиционные методы, как: метод сопоставимой неконтролируемой цены, метод цены последующей реализации (перепродажи) и затратный метод (или метод «издержки плюс»). К «нетрадиционным» отнесены методы, основанные на анализе и распределении прибыли от сделки: метод распределения прибыли и метод сопоставимой рентабельности (метод чистой маржи). Следует отметить, что национальными налоговыми законодательствами стран допускается одновременное использование нескольких методов (например, в Германии применяется метод цены перепродажи и «издержки плюс») или методов, не регламентированных в законе, но соответствующих принципу «вытянутой руки» (согласно применяемому в США методу для определения рыночной

цены может быть использована цена «добросовестного» предложения третьего лица налогоплательщику о покупке его товара).

Наиболее распространённым методом является метод сопоставимой неконтролируемой цены, в основе которого лежит сравнительный анализ цены по контролируемой сделке (между взаимосвязанными лицами) с ценой аналогичных товаров по сопоставимым сделкам реально существующих независимых лиц (по существу, с рыночной ценой товара). При этом для «сопоставимости» сделок простого совпадения номенклатуры товара недостаточно. Необходимо учитывать следующие факторы:

- особенности поставляемых товаров или оказываемых услуг (количество, качественные характеристики, принадлежность к известным брендам и т.п.);
- договорные условия сделки (например, условия поставки);
- экономические обстоятельства, определяющие сделку (например, уровень конкуренции или наличие взаимозаменяемых товаров);
- стратегию развития ТНК (например, выпуск на рынок нового вида продукции или гибкая ценовая политика в рамках корпорации с целью освоения новых рынков).

Трудность в применении данного метода состоит в сложности найти реальные однородные сделки, поэтому использование рассматриваемого метода в чистом виде встречается редко – используется в комбинации с другими методами.

Метод цены последующей реализации состоит в определении подлинной цены сделки, исходя из стоимости, по которой товар или услуга реализуются в конечном итоге независимому покупателю, если таковая имела место, за вычетом соответствующей торговой маржи (рентабельности), для определения которой используются данные по сопоставимым сделкам. Маржа включает в себя издержки по перепродаже товара (услуги), стоимости его хранения, транспортировки.

Затратный метод («издержки плюс») используется обычно в случаях, когда применение двух вышеуказанных методов не позволяет определить действительную цену сделки. Суть его состоит в том, что для определения «правильной» цены контролируемой продажи товара (или услуги) используется сумма понесённых поставщиком прямых и косвенных затрат. При расчёте для целей налогообложения цены контролируемой сделки, к себестоимости следует прибавить маржу (рентабельность), стандартную для данной сферы деятельности (в большинстве стран мира такой фиксированной ставки маржи не существует, и фискальные органы сами решают, сколько она составляет в каждом отдельном случае).

Однако зачастую определить рыночную цену той или иной сделки посредством обозначенных методов не всегда возможно. В такой ситуации предусмотрено и рекомендовано применять доходные методы:

- метод распределения прибыли заключается в вычислении общей прибыли, полученной от совместных сделок взаимозависимыми компаниями. Затем эта прибыль делится между аффилированными компаниями на основании степени фактического участия в образовании прибыли, которая определяется на основе объективных экономических показателей, наиболее подходящих к конкретному случаю (например, соотношение числа работников компаний, задействованных в данном проекте). Слабым местом указанного метода является его полная отрешённость от конкретной сделки, что может в итоге привести к неправильной корректировке трансфертной цены, а ещё и установить прибыль по сделкам только с независимыми контрагентами почти невозможно.

- метод сопоставимой рентабельности, достаточно широко применяемый в США, но не рекомендуемый к применению авторами Руководящих принципов. Он наиболее технически сложен, поэтому используется, когда все остальные методы применить затруднительно. В основе этого метода лежит сравнение показателей рентабельности данной

организации с аналогичными показателями независимых предприятий путём определения совокупной прибыли, полученной компанией в результате сделки или серии сделок, по отношению к некоторой базе (оборот, издержки или использованный капитал). При этом для определения чистой маржи (в отличие от затратного метода) учитываются и переменные, и постоянные издержки. Исчисленная таким образом чистая маржа должна совпадать с аналогичным показателем у независимых контрагентов.

Руководство ОЭСР предполагает возможность заключения предварительных соглашений о ценообразовании – ценовых соглашений между налогоплательщиком и налоговым органом, которые должны определять индивидуальные правила корректировки трансфертных цен и устанавливать приоритетность использования методов определения рыночных цен. Таким образом, если в законодательстве страны предусмотрена такая возможность, налогоплательщик может заранее получить одобрение трансфертной цены (методики трансфертного ценообразования) от налогового органа, что позволяет снизить степень его налоговых рисков.

В ситуации, когда взаимозависимые компании находятся в различных странах, налоговые органы этих стран претендуют на пересчёт трансфертных цен между этими компаниями для налоговых целей. А поскольку фискальные службы будут стремиться пересчитать цену в свою пользу, компания может подпадать под двойное налогообложение одного и того же дохода. Во избежание такой ситуации Руководство ОЭСР предусматривает возможность заключения многостороннего предварительного соглашения о ценообразовании с участием налоговых органов нескольких стран. Тем не менее, заключение таких многосторонних соглашений происходит весьма непросто.

Как следствие, вопрос разработки универсального механизма в отношении координации действий налоговых органов разных государств при

пересмотре трансфертных цен приобрёл особую актуальность в Западной Европе. Поэтому ещё в 1995 г. в форме многостороннего международного договора была заключена Конвенция ЕС по устранению двойного налогообложения в связи с осуществлением корректировки перераспределённой прибыли (доходов) между ассоциированными предприятиями. Все государства – члены ЕС стали участниками этой конвенции.

Арбитражная конвенция ЕС является вспомогательным источником регулирования трансфертного ценообразования на территории государств ЕС наряду с заключёнными европейскими странами соглашений об избежании двойного налогообложения. Она представляет собой детализированную взаимосогласительную процедуру для разрешения споров между налоговыми органами договаривающихся государств и применяется при наступлении определённых обстоятельств: когда прибыль по сделке между взаимосвязанными лицами скорректирована налоговыми органами одного государства, а налоговые органы другого государства не соглашаются с новым размером прибыли [45].

Процедура урегулирования подобных разногласий условно может быть разделена на следующие этапы: внесение жалобы; достижение взаимного согласия; учреждение совещательной комиссии; рассмотрение дела и вынесение заключения; вынесение решения компетентным органом государства – члена ЕС.

Такая практика урегулирования спорных вопросов в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий в рамках тесных многосторонних отношений между странами может быть весьма полезной в свете вступления России в Таможенный союз наряду с Белоруссией и Казахстаном в июле 2010 года. Отсутствие внутренних таможенных границ, режим свободной торговли и единый порядок взимания косвенных налогов на территории этих стран способствует активному расширению деятельности

национальных компаний из этих стран в содружественные страны. А это, в свою очередь, может приводить к возникновению описанных спорных ситуаций в результате использования трансфертных цен контрагентами сделки из разных стран. Поэтому впоследствии при более полноценном развитии торговых отношений в рамках Таможенного союза весьма вероятно возникнет вопрос о необходимости заключения таких многосторонних предварительных соглашений о ценообразовании (между фискальными органами России, Белоруссии и Казахстана), координирующих действия налоговых органов данных государств при пересмотре трансфертных цен.

Законопроект значительно изменил действующие правила трансфертного ценообразования. Рассмотрим основные положения:

1. **Взаимозависимые лица.** В соответствии с данным понятием определяется контролируемость сделки. В связи с этим отнесение компаний к числу взаимозависимых выступает ключевым основанием для проверки цен налоговыми органами. Перечень взаимозависимых лиц включает в себя 11 категорий (в бывшей ст. 20 НК РФ – только 3 категории), в том числе: прямое или косвенное участие более чем на 25% одного участника сделки в капитале другого участника сделки; прямое или косвенное участие более чем на 25% какого-либо третьего лица в капитале обоих участников сделки; наличие у одного участника сделки права на назначение не менее 50% состава руководства другого участника сделки; факт назначения руководителей обоих участников сделки каким-либо третьим лицом; совпадение более 50% состава руководства обоих участников сделки; ситуация, когда один участник сделки является руководителем другого участника сделки; ситуация, когда оба участника сделки входят в группу из нескольких организаций, участники которой прямо владеют более чем 50% в капитале друг друга; родственные отношения между участниками сделки. Таким образом, новый список взаимосвязанных лиц значительно расширился по сравнению с предыдущим, что «закрывает» существовавшие ранее

возможности для «обхода», в частности, за счёт «сестринских» организаций (в уставном капитале участвует одно и то же лицо).

Также был установлен критерий в части владений через последовательность компаний, когда каждая последующая компания имеет долю владения более 50%, например, есть 4 компании, и каждая предыдущая имеет долю участия в последующей – 51%. Если посчитать долю косвенного участия (путём перемножения этих долей), то доля участия первой в четвертой будет 12,5%. Эти организации будут признаваться взаимозависимыми.

2. Контролируемые сделки. По новому закону основное внимание уделяется сделкам между взаимозависимыми лицами, или приравненным к ним. В частности, все внешнеторговые сделки между взаимозависимыми лицами независимо от суммовых критериев этих сделок относятся к числу контролируемых. В сделках между независимыми лицами есть исключения: сделки с компаниями, зарегистрированными в низконалоговых юрисдикциях из «чёрного» списка Минфина, даже если контрагент будет независимой компанией, могут быть подвергнуты проверке Федеральной налоговой службой. В сделках со стратегическими для России товарами (нефть, продукты из нефти, чёрные и цветные металлы, драгоценные металлы, драгоценные камни, минеральные удобрения) действуют аналогичные исключения. В независимости от того, осуществляется ли с независимым лицом сделка с данным предметом, она все равно будет рассматриваться как контролируемая.

В данном контексте следует отметить, что бывшая статья 40 Налогового кодекса России ограничивала своё действие только реализацией товаров, работ, услуг. Такая узкая сфера применения приводила к неопределённости и спорам. Согласно новому закону, ценовому контролю подлежат сделки, осуществление которых влечёт необходимость учёта хотя бы одной стороной таких сделок доходов, расходов или стоимости добытых

полезных ископаемых. Это значит, что к числу потенциально контролируемых сделок могут быть отнесены и те сделки, которые ранее не подлежали ценовому контролю в целях налогообложения: займы, лицензионные соглашения, другие виды сделок (в рамках Гражданского кодекса России).

3. Методы, используемые при проведении налогового контроля трансфертного ценообразования. В новом законе говорится о пяти методах, которые на сегодняшний день являются признанными и испытанными мировой практикой. Данный факт свидетельствует о том, что российское налоговое законодательство сделало правильный, прогрессивный и своевременный шаг. При этом среди данных методов приоритетным по-прежнему остаётся метод сопоставимых рыночных цен (в качестве приоритетного его также рекомендует ОЭСР). Но следует иметь в виду, что применение этого метода в его классической форме требует высокого уровня сопоставимости сделок, к чему следует стремиться.

Нововведения коснулись также метода цены последующей реализации (приоритетен в ситуации прямой перепродажи третьим лицам без переработки) и затратного метода (рекомендован к использованию при определении стоимости услуг и работ, выполняемых взаимозависимыми лицами, а также когда товар, работа или услуга поставляются по долгосрочным договорам между аффилированными лицами). Для применения метода цены последующей реализации показатель валовой рентабельности, полученной перепродавцом по контролируемой сделке, необходимо сравнить с интервалом рыночной рентабельности, которая, в свою очередь, определяется на основе информации по неконтролируемым сопоставимым сделкам. По новому закону предполагается использовать либо валовую рентабельность, либо рентабельность затрат, либо рентабельность от продажи перепродаваемых покупателем товаров, продуктов, услуг. В связи с этим валовая рентабельность отличается, по сути, от той, о которой

шла речь в статье 40 Налогового кодекса России, согласно которой следовало вычитать определённые виды расходов, не относящиеся к общей рентабельности. Таким образом, различное экономическое содержание методов также является новацией.

Метод сопоставимой рентабельности и метод распределения прибыли являются совсем новыми, причём традиционно метод распределения прибыли считается методом последней инстанции. Каждая соответствующая статья Налогового кодекса содержит в себе примерный перечень видов сделок, для которых в наибольшей степени подходит применение того или иного метода.

И последний предлагаемый в рамках нового закона метод – метод распределения прибыли, заключающийся в сопоставлении фактически распределённой между сторонами анализируемой сделки совокупной прибыли, полученной этими сторонами с распределением прибыли между сторонами сопоставимых сделок (см. пример в Приложении 7.3). Он используется при невозможности применения остальных четырёх методов, а также при наличии у сторон анализируемой сделки прав на нематериальные активы, влияющие на уровень рентабельности. При этом закон устанавливает возможные критерии распределения прибыли между сторонами сделки, например, пропорционально вложенному капиталу, пропорционально функциям, принимаемым рискам и т.п.

4. Источники информации, необходимые для определения рыночной цены/рентабельности, должны быть общедоступными (официальные источники и источники, находящиеся в открытом доступе), в частности:

- сведения о ценах и котировках фондовых и товарных бирж (российских и иностранных);
- таможенная статистика внешнеторговой деятельности РФ;
- сведения о ценах (пределах их колебаний) и биржевых котировках, предоставляемые федеральными органами исполнительной

власти и органами местного самоуправления, включая статистические данные;

- данные из официальных источников иностранных государств или международных организаций;

- данные информационно-ценовых агентств;

- иные опубликованные и/или общедоступные издания и информационные систем;

- информация о сделках, совершенных налогоплательщиком.

5. Предварительные соглашения о ценообразовании. Для крупнейших (федерального уровня – компании, уплачивающие налоги на сумму более 1 млрд. руб. или годовая выручка/размер активов которых составляет более 20 млрд. руб.) закон предусматривает возможность заключить с налоговыми органами соглашение о ценообразовании. Предметом его являются:

- виды и (или) перечни контролируемых сделок и товаров, работ, услуг, в отношении которых заключается соглашение;

- порядок определения цен и (или) описание и порядок применения методик (формул) ценообразования для целей налогообложения;

- перечень источников информации, используемых при определении соответствия цен, применённых в сделках, условиям соглашения;

- перечень, порядок и сроки представления документов, подтверждающих условия исполнения соглашения и иные условия по соглашению сторон.

Итак, рассмотрев основные положения закона о трансфертном ценообразовании, можно сделать заключение, что он вводит более современные стандарты регулирования трансфертного ценообразования и закрывает некоторые очевидные «пробелы» действовавшего законодательства. Идеей российского законопроекта является сближение с международными стандартами трансфертного ценообразования, которые базируются на рекомендациях ОЭСР.

3.2. Регулирование тонкой капитализации

Организовать финансирование компании, с точки зрения налогообложения, наиболее выгодно займами (кредитами), чем вложением в акционерный капитал. В случае если менеджментом компании принимается решение не прибегать к заимствованию, а обойтись собственными средствами, компанией будет производиться эмиссия акций, по которым впоследствии необходимо будет выплачивать дивиденды. В случае заёмного финансирования компания будет выплачивать кредитору проценты. Но так как дивиденды выплачиваются из прибыли после уплаты налогов, тем самым подпадая под двойное экономическое налогообложение, а проценты, наоборот, вычитаются из прибыли до налогообложения, то, с налоговой точки зрения, дивиденды обходятся компании дороже.

Кроме того, при реализации компанией схемы по переводу налоговой базы на находящегося в низконалоговой юрисдикции кредитора могут целенаправленно устанавливаться завышенные ставки процента. Занижение размера процентов применяется в целях реализации механизма ценового манипулирования, что позволяет занижать размер налогооблагаемой прибыли заемщика, тем самым выводить из-под национального налогообложения значительную часть прибыли компании, финансируемой посредством заёмных средств, так как проценты, выплачиваемые за временное пользование предоставленным капиталом, как правило, признаются расходами, уменьшающими налогооблагаемую базу.

Ситуация, когда в целях минимизации налоговых платежей компания оперирует преимущественно заёмными средствами, большая часть из которых привлекается по внутрифирменным каналам финансирования, в экономической литературе известна как недостаточная (тонкая) капитализация.

Признаками недостаточной капитализации могут быть:

- предоставление «смешанных» займов, дающих кредитору право конвертировать их в доли участия в капитале заёмщика;
- включение в договор условия о зависимости размера процентов от суммы прибыли заёмщика;
- предоставление займа в целях финансирования долгосрочных инвестиций;
- предоставление суммы займа пропорционально доле участия кредитора в капитале заёмщика или в качестве условия такого участия;
- предоставление займа для покрытия существенных убытков;
- низкая кредитоспособность заёмщика, на основании чего можно заключить, что при аналогичных условиях независимыми кредиторами заём не был бы предоставлен. Наибольшими возможностями использования механизма тонкой капитализации в целях получения налоговых выгод располагают ТНК. Так, группа, состоящая из материнской и дочерней компаний, расположенных в разных государствах, при прочих равных, может уплачивать меньшие суммы налога в случае перевода прибыли дочерней компании в материнскую в форме процентов, которые подлежат вычету при определении налогооблагаемой прибыли дочерней компании, чем в случае выплаты дивидендов, не подлежащих вычету. Если же в группу будет включена промежуточная холдинговая компания, базирующаяся в низконалоговой юрисдикции, то это позволяет сочетать данное преимущество с возможностью минимизации налога на полученный доход. Другими словами, механизм тонкой капитализации используется для достижения максимальной гибкости движения финансовых средств в рамках ТНК с наименьшими для неё налоговыми затратами в зависимости от налогового законодательства юрисдикции базирования соответствующих структур группы и наличия или отсутствия международных договоров об избежании двойного налогообложения между соответствующими странами.

Основным механизмом противодействия получению налоговых выгод

посредством механизма тонкой капитализации являются специальные правила, закрепляемые на законодательном уровне государства. Согласно этим правилам, определённые проценты рассматриваются как распределённая прибыль, либо определённый заёмный капитал рассматривается как вклад в акционерный капитал. И распространяются они, главным образом, на компании, производящие выплаты ассоциированным иностранным компаниям. В мировой практике для решения проблемы злоупотреблений с использованием недостаточной (тонкой) капитализации различают два подхода:

1) корректировка налоговой базы, исходя из приравнивания к нормальной рыночной цене (в расчёт принимается размер займа, который был бы предоставлен в обычной рыночной ситуации), анализируя условия и обстоятельства каждого конкретного займа;

2) подход фиксированного соотношения: если общая сумма долга компании -заёмщика превышает определённую пропорцию по отношению к акционерному капиталу, проценты по займу или той суммы займа, которая является превышением над установленной долей долга по отношению к долевному капиталу, к вычету не допускается либо облагается налогом как дивиденды.

При этом, согласно рекомендациям ОЭСР по применению правил недостаточной капитализации, отраженных в комментариях к Модельной налоговой конвенции об избежании двойного налогообложения, рассматривается возможность налогоплательщика по использованию соотношения собственных и заемных средств (долг/капитал), отличающегося от нормативного, установленного в национальном налоговом законодательстве страны, если оно соответствует условиям рынка, в котором функционирует налогоплательщик. В таком случае в обязанность этого налогоплательщика входит доказательство обоснованности применённого им показателя. Например, в Испании налогоплательщик в праве обратиться с

заявлением о разрешении использовать отличное от установленного в законе отношение долга к капиталу. Но если сделка совершается со связанным лицом или резидентом налоговой гавани, такая возможность предоставлена не будет.

Как было уже упомянуто, в национальных законодательствах ряда стран содержатся положения о соотношении долга и капитала, нарушение которого служит поводом для отказа на вычет процентов из налогооблагаемой прибыли компании-резидента. В частности, предельный размер разрешаемых к вычету процентов по займу от аффилированного иностранного лица (кредитора) в Нидерландах определяется соотношением долга к собственному капиталу 3:1, при этом установлен минимальный размер превышения долга над собственным капиталом в 500 000 евро. При несогласии налогоплательщика с принятым в отношении него решением по размеру вычитаемых процентов, он может потребовать, чтобы фискальные органы учли коэффициент его группы (максимально допустимое соотношение долга и капитала для аффилированной группы компаний в целом). Такой групповой подход позволяет налогоплательщику вычитать большие процентные расходы. Налоговым законодательством Австрии установлено предельное соотношение долга к собственному капиталу компании-заемщика на уровне 4 к 1.

Следует отметить, что в большинстве стран ЕС правила недостаточной капитализации распространяются как на акционеров – резидентов, так и нерезидентов, потому что иначе, как постановил Европейский Суд, не выполнялся бы принцип свободы учреждения коммерческих компаний.

В российском налоговом законодательстве недостаточная капитализация регламентируется ст. 269 НК РФ.

Согласно п.2 ст. 269 НК РФ отнесение процентов по займу к расходам может быть ограничено, если контролируемый заём более чем в 3 раза (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью – более чем

в 12,5 раза) превышает размер собственного капитала (разницу между суммой активов и величиной обязательств).

Согласно российскому правилу тонкой капитализации, закреплённому в ст. 269 НК РФ, проценты, выплачиваемые сверх предельного уровня, рассчитываемого на основе коэффициента капитализации и доли участия иностранной материнской компании в активах дочерней российской, рассматриваются как выплата дивидендов и облагаются по соответствующей ставке. Рассчитанные с учётом правила недостаточной капитализации проценты принимаются в уменьшение налогооблагаемой прибыли российской компании.

По российскому законодательству коэффициент капитализации рассчитывается как частное от деления непогашенной контролируемой задолженности (все долговые обязательства: кредиты, займы, банковские вклады, банковские заимствования – с выплатой процентов по ним и без) и собственного капитала, соответствующего доле прямого или косвенного участия иностранной организации в уставном капитале российской организации и далее – делением полученного результата на 3 (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, – на 12,5).

Для повышения эффективности противодействия практике недостаточной капитализации следует внести ряд изменений с учётом усовершенствованных норм законодательства о трансфертном ценообразовании, в частности, распространить правила определения сопоставимого уровня процентной ставки для последующего определения рыночного уровня отнесения процентов на расходы или установить предельные значения ставок процентов, фактически начисленные процентные выплаты по которым будут относиться на расходы. Кроме этого, следует уточнить критерии определения взаимозависимости лиц.

Также в рамках нововведений следует рассмотреть возможность применения более простого подхода, согласно которому предельная

величина отнесения процентов по долговым обязательствам на расходы (расходы по выплате процентов) должна ограничиваться фиксированной долей налогооблагаемого дохода в пределах действительного размера указанных расходов.¹²⁷ При этом к расходам по выплате процентов следует относить расходы по выплате чистых процентов, то есть разницу, на которую расходы по уплате процентов за определённый налоговый период превышают доходы в виде процентов за этот налоговый период. Но пока такие изменения в налоговое законодательство не внесены.

И в заключении следует упомянуть о новом Типовом соглашении об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество, принятом Правительством РФ в феврале 2010 г. и заменившем собой ранее действовавшее типовое соглашение 1992 г. Новое Типовое соглашение ещё в большей степени соответствует Модельной налоговой конвенции ОЭСР и содержит в себе существенные изменения, касающиеся возможности применения национальных правил о тонкой капитализации.

Также следует отметить, что согласно новой Типовой конвенции в определение понятия «дивиденды» включены, в том числе, доходы в форме процентов, подпадающие под сферу действия национальных правил недостаточной капитализации. Тем не менее, пока в соответствии новой Типовой конвенцией не перезаключено ни одно действующее международное налоговое соглашение России, в частности, с наиболее популярными для целей международного налогового планирования юрисдикциями. При этом нужно помнить, что контрагенты не обязательно примут весь спектр новых положений, к тому же если их включение приведёт к изменению распределения прав государств в налогообложении.

3.3. Контролируемые иностранные компании

Для предотвращения злоупотреблений налогоплательщиков в уплате налогов при осуществлении внешнеэкономической деятельности во многих развитых странах предпринимаются определённые законодательные меры. К числу этих мер, направленных на предотвращение бюджетных потерь, относятся:

- меры против неправомерного перевода налогооблагаемых доходов за рубеж, включающие: правила о трансфертном ценообразовании, устанавливающие для сделок между взаимосвязанными сторонами требования о рыночном характере применяемых цен, и правила недостаточной капитализации, ограничивающие размер вычитаемых процентов по предоставленным зависимыми лицами займам;

- правила о контролируемых иностранных компаниях или иные аналогичные правила, в соответствии с которыми нераспределенная прибыль дочерних компаний, зарегистрированных в низконалоговых юрисдикциях, в особенности, в классических офшорных, будет подлежать включению в налогооблагаемый доход ее материнской компании в стране резидентства последней.

Одним из распространённых механизмов минимизации налогообложения в рамках международной группы является аккумуляция дохода ТНК в юрисдикции базирования промежуточной холдинговой компании, зарегистрированной в стране с низким или даже нулевым уровнем налогообложения. Этот аккумуляционный доход не будет подвергаться налогообложению до тех пор, пока он не будет распределён в качестве дивидендов в пользу материнской компании и акционеров.

Чтобы включить доходы такой холдинговой компании в налогооблагаемую базу в стране резидентства материнской компании, в большинстве развитых стран стало вводиться так называемое

«законодательство о контролируемых иностранных компаниях». Суть его в том, чтобы включать для целей налогообложения доходы зарубежной компании, контролируемой резидентами данной налогооблагаемой страны, в доход этих резидентов (физических или юридических лиц). При непосредственном использовании такой компании для аккумуляции зарубежного дохода возможность избежать налогообложения полученного дохода по месту резидентства владельца компании теряется.

Итак, основная идея правил о КИК состоит в том, чтобы часть дохода зарубежной компании включать в прибыль её акционеров (материнской компании). При этом данная нераспределенная прибыль была выведена из налоговой юрисдикции страны компании – учредителя или страны резидентства бенефициаров посредством внутрифирменных сделок.¹³⁰ Таким образом, законодательство или аналогичные правила о контролируемых иностранных компаниях являются наиболее важной мерой по пресечению злоупотреблений, связанных с использованием преимуществ офшорной юрисдикции для размещения компаний транснациональной группы.

Ознакомившись с законодательством о КИК ряда зарубежных стран, можно отметить следующие его основные принципы.

1. Для применения правил КИК законодательно устанавливается пороговое значение – критерий контроля дочерней компании (доля участия в уставном капитале иностранной компании). Так, во Франции режим КИК относится к любой акционерной компании-резиденту, владеющей от 10% и более акций, тогда как в Португалии такой режим применяется к любому лицу, владеющему как минимум 25% акций. В США компания считается контролируемой, если американские акционеры в совокупности владеют более 50% голосующих акций. При этом американский акционер обязан сдавать отчетность по данной компании налоговой службе США, если он владеет 10% и более голосующих акций. В Великобритании если британский акционер владеет 25% и более капитала КИК, то прибыль КИК включается в

налогооблагаемую базу акционера (за исключением доходов от прироста стоимости имущества). Такое же значение применяется в Италии и Дании (для Дании не менее 25% капитала или более 50% голосующих акций). А в Италии резидент облагается пропорционально доле своего участия, вне зависимости от того, была ли фактически распределена прибыль КИК акционерам. В Финляндии компании считается принадлежащим резидентам Финляндии, если один или несколько резидентов прямо или косвенно владеют не менее чем 50% капитала или голосов в компании, либо имеют право на не менее чем 50% дохода от собственных средств компании. В Германии правила КИК применяются как к физическим, так и к юридическим лицам, если они владеют 50% акций иностранной компании. Также могут устанавливаться дополнительные условия для отнесения компании к КИК: срок владения акциями, процент участия в капитале другого владельца, доминирующее положение при голосовании и др.

2. Правила КИК применяются в случае существенно более низкого уровня налогообложения в юрисдикции базирования контролируемой иностранной компании по сравнению с юрисдикцией нахождения материнской компании. Например, в Великобритании этот уровень составляет 75% от налоговой ставки, в Финляндии – 60%, в Германии – 25%. В США установлено, что эффективная ставка за рубежом должна быть не менее 90% от максимальной ставки корпоративного налога в США, в Италии – не менее 50% от налоговой ставки.¹³¹ Помимо учёта ставки (уровня налогообложения) в некоторых странах предусмотрено составление списков стран, предоставляющих льготный режим налогообложения и/или не предусматривающих раскрытия информации о владельцах (офшорные юрисдикции), на которые распространяется законодательство КИК.

3. Устанавливается доля пассивных доходов, полученных от иностранной дочерней компании, превышение которой приводит к применению законодательства о КИК. Её диапазон варьируется от 10% (в

Германии, при этом акционеры включают в свой налогооблагаемый доход долю пассивного дохода КИК пропорционально доле владения в уставном капитале этой компании, если такой доход облагается по ставке менее 25% от национальной) до 50% (в Италии). Пассивный доход обычно включает доходы от деятельности по управлению, владению, инвестированию в ценные бумаги, доходы от реализации или использования прав собственности на нематериальные объекты, но в Италии к пассивным доходам относятся также доходы от оказания услуг компаниям, входящим в ту же транснациональную группу, что и контролируемая иностранная компания.

Несмотря на наличие законодательства о контролируемых иностранных компаниях, во многих странах существуют исключения, на которые не распространяется действие данного законодательства, хотя и выполняются условия для отнесения компании к КИК. Так, в Финляндии оно не будет применяться, если компания резидентна в одной из стран ЕС или в стране, имеющей налоговое соглашение с Финляндией, и компания действительно физически присутствует в стране своей регистрации и ведёт там подлинную коммерческую деятельность. И в других странах такие исключения обычно касаются компаний, осуществляющих реальную деятельность, имеющих связь с внутренним рынком, или же в случае, когда не превышен установленный порог прибыли КИК и др.

Тем не менее, главные планируемые нововведения в области противодействия практике ухода от налогообложения в Российской Федерации, связанной с выводом прибыли материнской компании в налоговые гавани, касаются установления в законодательстве терминов и их критериев:

- критериев налогового резидентства юридических лиц, позволяющих признать иностранную компанию подлежащей налогообложению в стране, из которой она управляется/контролируется(уже применяются в ряде

европейских стран, в том числе, Великобритании, Нидерландах и др.). А именно речь идёт об иностранной компании, зарегистрированной в офшорной юрисдикции, которая должна признаваться налоговым резидентом РФ;

- положения о «контролируемых иностранных компаниях», в соответствии с которыми не распределяемая между российскими участниками иностранной компании прибыль должна рассматриваться для целей налогообложения как доход материнской компании;

Законодательство о КИК в России позволяет:

- законодательно установить понятие «контролируемая иностранная компания», исходя из критериев взаимозависимых лиц и стратегического участия в капитале;

- сделать обязательным для организаций, являющихся российскими налоговыми резидентами, информировать налоговые службы обо всех зарубежных аффилированных компаниях с указанием долей участия;

- определить условия, в соответствии с которыми нераспределённая прибыль контролируемой иностранной компании будет включена в налогооблагаемую прибыль российской холдинговой компании;

- заключать двух- и многосторонние соглашения об обмене информацией и взаимной помощи по налоговым вопросам в целях обеспечения эффективного применения правил о контролируемых иностранных компаниях.

Закон о Контролируемых иностранных компаниях изменил бизнес-ландшафт в России. Контролируемые иностранные компании – новое понятие для российских законов и в то же время новое испытание для бизнеса.

Наряду с обязанностью налогоплательщика предоставлять сведения о его доле в КИК, он должен уплачивать налог с соответствующей доли нераспределённого дохода этой компании. Одним из дискутируемых

вопросов в связи в разработкой законопроекта о КИК является вопрос о ставке налога, применяемой к прибыли такой компании. В соответствии с действующим законодательством, получаемые российскими холдинговыми компаниями дивиденды от иностранных дочерних организаций, облагаются по ставкам 9% или 0%, при этом ставка налога на прибыль составляет 20%.

С экономической точки зрения, нераспределённая прибыль КИК есть, по сути, дивиденды, только не выплаченные в пользу российского акционера. В связи с этим актуален вопрос о целесообразности применения к нераспределённой прибыли контролируемой компании действующей ставки налога на прибыль. Бывают ситуации, когда прибыль не распределяется учредителям вовсе не из-за налоговых соображений, а в виду ее использования в инвестиционном процессе.

Для решения данного вопроса, вслед за мировой практикой, целесообразно исключить из сферы действия правил КИК организации, являющиеся резидентами низконалоговых юрисдикций, но осуществляющие там активную деятельность. Что же касается размера ставки налога на нераспределённую прибыль КИК, то среди обсуждений можно встретить следующие три варианта:

1. 20%-ная ставка налога призвана стимулировать распределение прибыли КИК в пользу российских материнских компаний в виде дивидендов, облагаемых по меньшей ставке, что позволит облегчить администрирование соблюдения правил о КИК;

2. 9%-ная ставка налога, с одной стороны, в большей степени соответствует экономической природе данного вида дохода, но, с другой стороны, не побуждает к возврату в РФ соответствующих доходов из офшорных юрисдикций и раскрытию информации о КИК;

3. 0%-ная ставка не применяется к дивидендам, полученным из офшорных юрисдикций, указанных в Перечне государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не

предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций.

В большей степени специалисты склоняются к мнению, что в условиях российской действительности целесообразнее установить в отношении нераспределённой прибыли КИК ставку в размере не менее 20%.

В связи с существующими трудностями по получению информации о КИК для снижения издержек фискальных органов по налоговому администрированию и налогоплательщиков в связи с предоставлением информации предлагается установить в законе ряд ограничений сферы действия правил о КИК. В первую очередь, это относится к минимальному значению прибыли аффилированной иностранной компании, превышая который, она попадает под действие правил о КИК.

Ещё одним направлением противодействия избежанию от уплаты налогов является усложнение доступа налогоплательщиков к квалифицированным услугам по разработке, внедрению и использованию схем минимизации налогов с помощью злоупотреблений инструментами международного налогового планирования. Так, согласно законодательству Великобритании, предусматривается обязанность аудиторских компаний, налоговых консультантов раскрывать информацию, если налогоплательщик задействован в незаконных или сомнительных операциях и схемах по уменьшению налогооблагаемой суммы доходов.

А в США финансовые органы запрещают аудиторским компаниям разрабатывать и продавать своим клиентам такого рода схемы нелегальной минимизации налоговых платежей, и даже планируется введение запрета на разработку налоговых схем по заказу топ-менеджеров корпораций, отвечающих за подготовку финансовых отчётов. Аудиторским компаниям следует отказаться от разработки рекомендаций в области маркетинга и планирования, основанных на агрессивной и произвольной интерпретации действующих норм налогового законодательства.

С учётом описанных выше способов противодействия злоупотреблениям в уплате налогов, в частности через зарегистрированные в налоговых гаванях офшорные компании, можно сделать заключение, что каждая страна заинтересована в предотвращении ухода от налогов и сокрытия доходов их резидентами, поэтому предусматривает в своём налоговом законодательстве ряд целенаправленных мер борьбы. Каждое из перечисленных средств борьбы является достаточно эффективной мерой в определённой сфере, а применение мер в совокупности позволяет государству максимально уменьшить возможность незаконной минимизации налогов.

3.4. Межстрановой обмен налоговой информацией

Налог – главный финансовый источник для развития страны, связующее звено между государством и гражданином, основа общественного договора. Сегодня мировое сообщество активно поддерживает информационную прозрачность и выступает против тайн в международных финансовых потоках. Налоговая политика компаний должна стать более открытой, чтобы фискальным службам можно было объективно оценивать уплачиваемую долю налога. Причём такая прозрачность должна быть закреплена как деловой принцип и корпоративная ценность.

В обстановке информационной прозрачности лучше работают рынки, а компании являются более ответственными. Тайна же способствует налоговому уклонению, имеющему свой спрос в виде присваивания общественных активов и предложение – налоговые гавани, стимулирующие спрос. Таким образом, офшорные юрисдикции являются, в своём роде, центральной частью проблемы уклонения от налогообложения.

Поэтому с момента зарождения современных офшорных юрисдикций правительствами многих стран (и особенно развитых, с наиболее высоким

национальным уровнем налогообложения) ведётся достаточно интенсивная борьба против налоговых гаваней и их пользователей.

Страны с развитой экономикой, будучи вовлечёнными в международную налоговую конкуренцию, ощущают её негативные последствия. Действительно, отток капитала в налоговые гавани, включение инкорпорированной в этих юрисдикциях промежуточной холдинговой компании в структуру ТНК приводят к тому, что развитые экономики теряют значительные потенциальные налоговые поступления, становясь невольными донорами офшорных юрисдикций. Утекающий капитал пополняет бюджеты налоговых гаваней, создавая там нужную инфраструктуру и рабочие места.

Логично, что развитые страны не могут оставить данную проблему без решения. В этой связи их попытки противодействия злоупотреблениям с использованием инструментов международного налогового планирования, а также других механизмов налоговой минимизации, становятся все ощутимее. Для борьбы со стремлением ТНК минимизировать налоговую ответственность за счёт оттока финансовых ресурсов в налоговые гавани используются две группы методов: экономические и административные.

К числу первых относится добросовестная налоговая конкуренция с юрисдикциями офшор, в рамках которой осуществляется пересмотр национальной налоговой политики в сторону её дальнейшей либерализации, постепенного снижения налоговых ставок и введение специальных налоговых льгот для различных видов деятельности. Но, к сожалению, данное решение не так просто претворить в жизнь в современных условиях, когда функционирование государства и осуществление социально-экономической политики требуют значительных бюджетных средств. Поэтому налоговые ставки не могут быть радикально снижены, а налоговые льготы повсеместно введены. Тем не менее, на территории развитых и развивающихся стран создаются особые экономические зоны, международные финансовые центры, вводятся налоговые льготы для

определённых видов деятельности, хотя размеры таких мер и далеки от практики, используемой классическими офшорными юрисдикциями.

К тому же налогоплательщик помимо поиска налоговых льгот в зарубежных государствах стремится уйти от контроля налоговых служб или хотя бы не разглашать информацию о своих финансовых сделках. А в ведущих развитых странах обычно отслеживается каждый шаг налогоплательщиков. К примеру, американское законодательство FATCA о налогообложении иностранных счетов резидентов США, в соответствии с которым зарубежные налоговые службы должны предоставлять американским налоговым службам сведения об активах американских налогоплательщиков. Кроме того, в странах-членах ОЭСР жестко контролируется уплата налогов, правильность декларирования доходов, корректность заполнения финансовой отчетности. Поэтому правительству таких государств остаётся лишь ставить на пути подобных налогоплательщиков административные заслоны.

В рамках административных методов реализуется целый набор законодательных мер по противодействию уклонению от уплаты налогов. Прежде всего, они сосредоточены в области тщательного отслеживания статуса резидента. Помимо этого, осуществляется жёсткий контроль и полный учёт действий налогоплательщиков, злоупотребляющих инструментами международного налогового планирования. Налоговое законодательство офшорных стран содержит специальные положения об обходе налоговых законов, анализирует структуру транснациональной группы и характер контрактных отношений между компаниями группы (трансфертное ценообразование и внутрифирменное кредитование). Достаточно жёстко контролируются сделки между национальными компаниями и резидентами налоговых гаваней.

Одновременно расширяется и совершенствуется сама система международных налоговых соглашений. Между национальными налоговыми

службами государств укрепляется и углубляется сотрудничество, направленное на взаимный обмен налоговой информацией. Кроме того, как неоднократно упоминалось в главе, необходимым условием эффективного применения законодательства о контролируемых иностранных компаниях и противодействия избежанию и уклонению от налогообложения с использованием компаний, зарегистрированных в налоговых гаванях, является сбор информации и межгосударственный обмен налоговой информацией.

Таким образом, сегодня в мире происходит ужесточение международного и национального налогового законодательства, направленного на борьбу с незаконной минимизацией налогового бремени компаний. Следствием такого ужесточения является усовершенствование соответствующих нормативных правовых актов стран, расширение возможностей налоговых служб по отслеживанию различных внешнеэкономических операций. Между странами стало возможным проводить обмен налоговыми данными, выдавать налоговых преступников, арестовывать банковские активы иностранных компаний, подозреваемых в неуплате налогов.

Наиболее динамичная работа в этом направлении (разработка эффективных механизмов обмена информацией по налоговым вопросам на межгосударственном уровне) ведутся Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Впервые ОЭСР серьезно заинтересовалась данной проблемой в 1996 г., а спустя два года вышел их доклад «Губительная налоговая конкуренция», в котором формулировались как критерии определения «губительной» налоговой практики, так и методы борьбы с ней.

В понятие губительной налоговой практики включалось отсутствие механизмов обмена налоговой информацией аналогичных тем, что устанавливаются модельными соглашениями ОЭСР. Главными

направлениями противодействия губительной налоговой конкуренции назывались:

- доступ правительственных структур к информации о реальных собственниках бизнес структур, размещённых в налоговых гаванях;
- межгосударственный обмен информацией по требованию налоговых органов всех заинтересованных стран.

Юрисдикции, которые не имеют механизмов обмена налоговой информацией, то есть не соответствуют международным стандартам налоговой прозрачности, включаются в «чёрный список» ОЭСР. На сегодняшний день в этом списке нет ни одной юрисдикции. Если юрисдикция имеет механизмы обмена информацией, приняла на себя обязательства по внедрению международных стандартов, но внедрила их в недостаточном объёме, она помещается в «серый список». «Серый список» сегодня включает 2 страны: Науру и Ниуэ, и сегодня его называют «чёрным списком» ОЭСР. Юрисдикции, полностью соответствующие стандартам налоговой прозрачности, попадают в «белый список» (сегодня он насчитывает 89 юрисдикций). Для этого необходимо заключить со странами-участницами ОЭСР не менее 12 договоров, соответствующих стандартам международной налоговой прозрачности. Стимулирование перехода юрисдикций в «белый список» осуществляется посредством угроз применения международных санкций.

Стандартам налоговой прозрачности и обмена информацией между государствами соответствуют международные договоры(соглашения об избежание двойного налогообложения и соглашения об обмене налоговой информацией), основанные по одному из следующих образцов:

- Модельное соглашение ОЭСР об обмене информацией в сфере налогообложения;
- Модельная конвенция ОЭСР об избежании двойного налогообложения по налогам на доходы и капитал. Для рассматриваемых

целей интерес представляет статья 26, посвящённая вопросам обмена налоговой информацией.

Рассмотрим их подробнее. Для начала обратимся к тексту статьи 26 Модельной конвенции ОЭСР, в который в июне 2005 г. были внесены весьма существенные поправки, направленные на расширение возможностей государств по получению налоговой информации (пункты 4 и 5). Согласно внесённым изменениям, договаривающее государство обязуется использовать все имеющиеся в его распоряжении механизмы по сбору запрашиваемой информации даже в тех случаях, когда для его собственных налоговых целей такая информация не нужна. При этом внутренний принцип соблюдения налогового интереса или положение о банковской тайне не являются основанием для отказа от обмена информацией. Уполномоченным органам договаривающихся государств по запросу может быть предоставлена информация, касающаяся прав на долю в капитале юридического лица, хранящаяся в банке, другом финансовом учреждении, у номиналов, предоставляющих услуги директора и держателя акций по специальному договору, у зарегистрированных агентов, оказывающих регистрационные и секретарские услуги или у доверенного лица. Другими словами, страна не может отказать в предоставлении информации только по причине того, что обладателем информации является банк или другое финансовое учреждение. В тоже время сторона, делающая запрос, не может просить о предоставлении сведений, которые не имеют прямого отношения к уплате налогов конкретного налогоплательщика.

Соглашение об обмене налоговой информацией используется в том случае, когда применение международное налоговое соглашение считается нецелесообразным, например, в случае отсутствия определённого вида налога в одной из стран, либо, что наиболее часто встречается, когда в международное налоговое соглашение содержатся определённые оговорки или отсутствуют новые поправки, не позволяющие осуществлять

эффективный обмен информацией. В соответствии с ним раскрытию подлежат:

- любая информация, хранящаяся в банках или иных финансовых учреждениях, у номинала, агента, доверенного лица или доверительного собственника;
- информация о собственниках компаний, партнёрств, трастов, фондов и других лицах, включая информацию обо всех участниках цепочки владения.

Таким образом, ТПЕА, как и статья 26 Модельной конвенции, открывает доступ к информации, хранящейся в банках, у номиналов, агентов и доверенных лиц. Кроме лиц из перечня МНК, список ТПЕА содержит также доверительного собственника, что означает возможность раскрытия хранящейся у них информации по запросу государства-партнёра по ТПЕА.

Вообще, процедура обмена налоговой информацией в ТПЕА оговаривается более подробно, чем в статье 26 МНК ОЭСР, несмотря на то, что в основном положения ТПЕА аналогичны положениям статьи 26 МНК в редакции 2005 г. Согласно пункту 5 статьи 5 ТПЕА, запрос на получение информации составляется по специальной форме, включающей сведения о лице, о котором запрашивается информация.

Информация по ТПЕА предоставляется во всех случаях, когда государство делает запрос по установлению, исчислению и сбору налогов, даже если деяние, по которому и делается запрос, не признается уголовно наказуемым на территории запрашиваемого государства. Таким образом, ТПЕА предохраняет партнёров по соглашениям от ситуаций, когда удобным основанием для отказа в предоставлении информации по договорам о взаимной правовой помощи, предусматривающим возможность отклонения запроса, является деяние, в котором обвиняется лицо, и которое не образует состава преступления в соответствии с правом запрашиваемой стороны. Кроме того, ТПЕА предусматривает возможность приезда на территорию

запрашиваемого государства представителей компетентных органов запрашивающего государства для беседы с интересующими их лицами или ознакомления с материалами.

Одной из основных составляющих компании по борьбе с уклонением от налогообложения является принуждение офшорных юрисдикций к принятию международных стандартов налоговой прозрачности. Подписание новых соглашений и пересмотр существующих с учётом рекомендаций, предусматривающих обмен информацией о клиентах, с одной стороны, приведёт многие офшорные юрисдикции к оттоку клиентов, но с другой – невыполнение требований ОЭСР повлечёт ухудшение отношений с мировым сообществом. При этом практическое внедрение данных международных стандартов сталкивается с рядом проблем:

- отсутствие заинтересованности офшорных юрисдикций в обмене информацией о своих клиентах. Так как модели договоров, предлагаемые ОЭСР, являются лишь рекомендуемыми образцами для желающих подписать эти соглашения стран, то стороны могут изменять предлагаемые положения договоров или вносить оговорки, касающиеся вопросов предоставления информации;

- наличие внутренних барьеров, заключающихся в необходимости существенных изменений в национальном законодательстве и практике для соблюдения принципов налоговой прозрачности и обмена информацией. Помимо внутренних препятствий, сам процесс ведения переговоров и подписания соглашений является достаточно длительным и трудоёмким;

- осуществление обмена информацией только по официальному запросу, форма и содержание которого строго определены. Так, запрашиваемая сторона должна указывать лицо, в отношении которого осуществляется запрос, налоговые цели, для которых запрашивается информация, сведения, дающие основание предполагать, что запрашиваемая сторона обладает необходимой информацией о фигуранте запроса, и что он

находится на территории юрисдикции, а также имя, адрес и другие данные на интересующее её лицо и т.д. То есть соответствующие органы сообщают запрашиваемой стороне о том, что она и так уже располагает достаточной информацией об интересующем её лице, и сможет ли запрашиваемая сторона сообщить что-либо новое о нём – не факт;

- отсутствие механизмов для поиска и сбора запрашиваемой информации, когда она отсутствует в общем доступе. Поскольку указанные международные соглашения предполагают обязательство каждой из сторон предоставлять информацию, которой владеют её уполномоченные органы или которая находится под контролем находящихся в пределах юрисдикции лиц, а также предусматривают принятие необходимых мер по сбору запрашиваемой информации, юрисдикция может просто не иметь соответствующих механизмов или же просто сослаться на отсутствие таковых. Итак, сеть международных соглашений, предусматривающих механизмы обмена информацией, охватывает теперь и офшорные юрисдикции, что позволит снизить объем уклоняемых от налогообложения средств. Тем не менее, что касается России, то ею не подписаны соглашения об обмене налоговой информацией с большинством офшорных юрисдикций, в связи с чем пока возникают сложности в определении российского резидентства органов управления и акционеров зарегистрированной в офшорной юрисдикции компании.

США, напротив, предприняли ряд шагов в отношении стран – офшорных юрисдикций для подписания соглашений об обмене информацией между странами. Цель подобных соглашений, в том числе, состояла в упрощении преследования лиц, уклоняющихся от налогообложения и участвовавших в отмывании преступных доходов. Другие развитые западные страны также стараются не отставать от США в данном вопросе. Таким образом, соглашения об обмене налоговой информацией практически не оставляют резидентам развитых стран Запада никаких возможностей

укрывать прибыль от налогообложения в офшорных юрисдикциях.

Что касается неофшорных юрисдикций, на настоящий момент Россия располагает сетью из 88 двусторонних международных соглашений об избежании двойного налогообложения, в рамках которых и должен происходить обмен информацией. Кроме того, у России есть возможности по внедрению современных стандартов обмена налоговой информацией при заключении новых международных налоговое соглашение и перезаключению уже имеющихся по образцу нового российского типового соглашения, одобренного Постановлением Правительства от 24 февраля 2010 г. № 84 и разработанного в соответствии с последней редакции модельной конвенции ОЭСР от 2008 г., включая и рассмотренный выше вариант статьи 26. Так с января 2013 г, вступил в силу российско-кипрский протокол, в котором содержится новая редакция статьи 26 «Обмен информацией». Согласно данному Протоколу, возможности обмена налоговой информацией между Россией и Кипром расширяются, а именно предоставлена возможность обмена информацией, находящейся в распоряжении банка или номинального держателя акций. Подписанный в декабре 2012 г. Протокол с Люксембургом и вступивший в силу с января 2013 г. Протокол со Швейцарией также вводят новые положения об обмен информацией.

Всем юрисдикциям – участникам Глобального форума было предложено внедрять одобренные международные стандарты по налоговой прозрачности и обмену налоговой информацией. И те участники, которые ранее не приветствовали данные инициативы и стандарты, приняли за 2010-2012 гг. активное участие в процессе внедрения международных стандартов налоговой прозрачности, подписали сотни соглашений и продолжают вести переговоры. Кроме того, многие страны-участницы, чтобы способствовать эффективному обмену налоговой информацией, начали подстраивать своё национальное законодательство.

Для практического осуществления международного обмена

информацией требуется разработка и внедрение соответствующих законодательных и регулятивных рамок. Поэтому проводимые экспертные оценки направлены на анализ:

- доступности информации, в особенности финансовой и банковской, а также информации о собственниках;
- доступа к информации и возможности её получения уполномоченными органами, в частности, без внутренних барьеров, крайне задерживающих информационный обмен;
- эффективного обмена информацией в рамках заключённых страной международных соглашений.

Экспертные оценки состоят из двух этапов: на первом этапе оценивается нормативно- правовая база в стране, а на втором – исследуется эффективность информационной прозрачности и обмена. В рамках трёх отмеченных категорий для анализа, стандарты налоговой прозрачности и информационного обмена подразделяются на 10 элементов:

- 1) критерий доступности информации: владение (информация о реальных бенефициарах); предоставление данных бухгалтерского учёта; предоставление информации банками;
- 2) критерий доступа к информации: возможность доступа; права и меры безопасности;
- 3) критерий обмена информацией: инструменты обмена информацией; сеть соглашений; конфиденциальность; права и меры безопасности; своевременный обмен информацией.

Цель первого этапа – оценить степень, в которой страна располагает необходимыми для эффективного информационного обмена элементами. Соответственно, оценка в рамках первого этапа приводит к одному из следующих вариантов относительно каждого из анализируемых элементов:

- элемент присутствует;
- элемент присутствует, но некоторые аспекты его

законодательного внедрения требуют улучшений;

- элемент не присутствует.

Таким образом, если экспертная оценка показывает, что некоторые из анализируемых элементов, ключевых для достижения эффективного обмена информацией, отсутствуют, страна не переходит к оценке в рамках второго этапа, пока не примет во внимание сделанные по итогам первого этапа рекомендации и замечания. Экспертная оценка на втором этапе исследует те же самые 10 элементов, за исключением того, что анализ обмена информацией происходит с практической точки зрения.

По итогам проведённых работ каждый элемент получает оценку: соответствует, в значительной степени соответствует, частично соответствует или не соответствует. После чего каждой стране присваивается рейтинг практического внедрения стандартов налоговой прозрачности.

Подписание Россией соглашения о межстрановом сотрудничестве означает, что в скором будущем представители российских и иностранных налоговых служб смогут совместными усилиями проводить розыск налогоплательщиков и их активов, накладывая арест на выявленные активы в счёт неуплаченных долгов по налоговым платежам. В соответствии с Конвенцией у стран-членов появится возможность взыскивать налоговые долги не только с компаний – резидентов договорившихся стран, но и с налоговых должников третьих стран, имеющих налоговые активы в странах – членах Конвенции.

Возможность применения положений Конвенции появится только после того, как государства-участники Конвенции, в том числе и Россия, внесут соответствующие изменения в своё внутреннее налоговое законодательство в части обеспечения условий для международного налогового администрирования. Данные изменения должны коснуться предоставления как полномочий национальным налоговым органам, так и прав, и обязанностей представителям иностранных налоговых органов. В

противном случае действия налоговых органов могут быть обжалованы в суде и признаны нелегитимными. В целях реализации обязательств по Конвенции каждая страна-участница должна разработать и подписать с другими членами дополнительные протоколы, где будут оговорены, в частности, процедуры оказания взаимной помощи, условия соблюдения налоговой тайны.

Российские фискальные органы смогут участвовать в сотрудничестве, предусмотренном Конвенцией, только в рамках тех институтов и понятий, которые закреплены в его налоговом законодательстве. Многие аспекты международного налогообложения, такие как определение налогового резидентства юридических лиц, определение контролируемых иностранных компаний, ещё не имеют своих формализованных определений в НК РФ. Отсутствие таких понятий отрицательно влияет на эффективность участия российской стороны в международном налоговом обмене.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Глобализация системы мирохозяйственных связей и практическая реализация государствами претензий на получение части дохода от внешнеэкономической деятельности привела к появлению международного налогообложения – налоговых последствий внешнеэкономической деятельности физических и юридических лиц, возникающих в результате действия положений национальных налоговых законодательств, регулирующих внешнеэкономические операции. При этом важно и необходимо соблюдать баланс интересов каждой из сторон международного налогообложения: национальных налоговых администраций и налогоплательщиков. Законодательные рамки в данной области должны быть эффективными, пресекая попытки уклонения от уплаты налогов и избежания налогов в соответствии с международными стандартами и рекомендациями, а также справедливыми, позволяя компаниям осуществлять международную налоговую оптимизацию на основании использования международных соглашений и внутренних налоговых льгот. Налогоплательщики же не должны злоупотреблять созданными возможностями, выполняя свои налоговые обязательства, которые необходимы для нивелирования «провалов рынка» и обеспечения социальной функции государства. С такой позиции следует рассматривать деятельность юридических лиц по налоговой оптимизации при осуществлении внешнеэкономических операций, а потому исследованию подверглись те инструменты налоговой минимизации, которые не нарушают установленных законом правил поведения в рамках налогового пространства.

Определяющим фактором при осуществлении налогового планирования становится наличие в поведении налогоплательщика цели достижения хозяйственного результата. В случае если в основе его поведения лежат только налоговые мотивы (мотивы получения налоговой экономии), то

оно должно быть признано неправомерным. Таким образом, осуществление права на налоговое планирование, возможности его инструментария ограничиваются хозяйственным результатом сделки, сопутствующим налоговой экономии.

В ситуации, когда предметом налогового планирования компании являются трансграничные операции, охватывающие два и более государства, следует говорить о корпоративном международном налоговом планировании. Корпоративное международное налоговое планирование представляет собой процесс систематического использования при проведении различных международных операций, допускаемых национальным законодательством и нормами международного права инструментов снижения налоговой нагрузки юридических лиц для установления желаемого будущего финансово – хозяйственного состояния организации, заключающегося в увеличении благодаря налоговой экономии совокупных доходов во всех юрисдикциях экономической деятельности. Таким образом, корпоративное международное налоговое планирование сводится к поиску легальных способов снижения налоговой нагрузки компании как суммы налогов во всех странах ведения коммерческой деятельности, а также налогов на компанию в стране её резидентства.

Возможности достижения целей международного налогового планирования следует анализировать при принятии любого финансово-хозяйственного решения, осуществляя внешнеэкономической деятельности во всех её формах, различающихся степенью проникновения компании на зарубежные рынки и особенностью налогообложения: при экспорте товаров, услуг, продуктов интеллектуальной собственности (без физического присутствия за границей); ограниченном присутствии за границей без образования постоянного представительства; учреждении заграничного филиала (отделения) компании; деятельности обособленного структурного подразделения за рубежом – дочерней компании; ассоциированной группы

дочерних компаний – нерезидентов под контролем зарубежной холдинговой компании; приобретении иностранного юридического лица и осуществлении корпоративного сотрудничества без образования отдельного предприятия – налогооблагаемой единицы.

Существующие законные способы снижения налогового бремени компании в рамках корпоративного международного налогового планирования обусловлены возможностями его инструментария. К числу инструментов международного налогового планирования, применяемых для снижения налоговых выплат компании, автор относит: международные соглашения об избежании двойного налогообложения, низконалоговые юрисдикции и особая внутрифирменная структура транснациональной группы, содержащая промежуточную холдинговую компанию.

В диссертации исследованы возможности для международного налогового планирования пассивных доходов (дивидендов, процентов, роялти), предоставляемые международными соглашениями об избежании двойного налогообложения.

Вторым инструментом, предоставляющим возможности для международного налогового планирования за счёт определённых национальных налоговых льгот, является использование низконалоговых юрисдикций, определяемых автором как «благоприятные» юрисдикции (не входит в «чёрные списки» с точки зрения международных организаций и национальных правительств), дающие законное право и возможность снизить уплачиваемый с того или иного вида дохода налог по сравнению со страной собственного резидентства, или более просто – юрисдикции, налоговое законодательство которых предоставляет возможность налоговой оптимизации. Такие низконалоговые юрисдикции обычно предлагают специальные режимы налогообложения, они вводятся, в том числе, ведущими странами мира, заинтересованными в привлечении на свою фискальную территорию зарубежных инвесторов, и гарантируют налоговые

привилегии компаниям определённых типов либо отдельным регионам страны. С точки зрения величины налоговых ставок и процедур налогового администрирования, это могут быть страны с общим средним и даже высоким уровнем налогов (Австрия, Нидерланды, Люксембург и др. страны).

Следует заметить, что в целях привлечения новых налогоплательщиков в юрисдикцию того или иного государства, для пополнения государственного бюджета и развития регионов, те или иные страны предлагают и будут предлагать различные возможности и льготы, налоговые среди них занимают не последнее место. Поэтому можно предположить, что в ситуации существенных дефицитов государственных бюджетов ряда европейских стран преференциальная налоговая политика для привлечения новых налоговых резидентов может стать весьма актуальной в скором будущем.

Классические офшорные юрисдикции (налоговые гавани) не рекомендуется причислять к инструментам международного налогового планирования в силу их негативного влияния на экономическое развитие «оншорных» стран и соответствующего отрицательного отношения национальных правительств и международных организаций, что выражается в закреплении в законодательствах стран и рекомендациях международных организаций специальных характеристик таких юрисдикций, а также в применении антиофшорных мер. Противодействие со стороны мирового сообщества компаниям, зарегистрированным в налоговых гаванях (офшорных компаниям), обусловлено тем, что они используются как инструмент избежания налогов и отмывания денег, полученных преступным путём.

В диссертации предпринята попытка систематизации подходов к употреблению понятия «офшорная юрисдикция» и подсчёта их количества. Основной массив общепризнанных офшорных юрисдикций насчитывает около 50 юрисдикций, что, в переводе на государства, означает несколько

иную величину, так как иногда несколько офшорных юрисдикций входят в состав одного государства.

И последним исследуемым инструментом международное налоговое планирование являются промежуточные холдинговые компании, служащие не только необходимым элементом эффективной организации группы компаний в целом, но при этом, вместе с другими инструментами позволяют осуществлять международное налоговое планирование в рамках всей транснациональной компании.

В диссертации определены критерии выбора юрисдикции базирования промежуточной холдинговой компании, а также представлен алгоритм выбора такой юрисдикции. При прочих равных, лучшим будет то местоположение промежуточной холдинговой компании, где получаемые дивиденды, проценты, роялти и капитальная прибыль не облагаются налогом. А также не должно возникать налоговых обязательств у источника выплаты дивидендов, процентов и роялти.

На основании анализа российской и зарубежной практики государственного регулирования минимизации налогообложения при осуществлении внешнеэкономической деятельности, а также международных рекомендаций определены границы международного налогового планирования на современном этапе его применения, нарушение которых превращает деятельность юридических лиц по оптимизации налогообложения в уклонение от налогов. При этом стоит иметь в виду, что повышение эффективности национальных законов и их администрирования будет способствовать исключению возможностей для избежания налогов за счёт пробелов действующего законодательства. К числу мер, направленных на предотвращение бюджетных потерь вследствие применения инструментов налоговой минимизации, следует относить: контроль за трансфертным ценообразованием; противодействие недостаточной (тонкой) капитализации; правила о контролируемых иностранных компаниях.

Регулирование трансфертного ценообразования обусловлено необходимостью государства обеспечивать взимание «справедливой» суммы налогов, то есть той суммы, которую возможно получить, когда сторонами сделки применяются свободные рыночные цены. Дело в том, что манипулирование трансфертными ценами может существенно влиять на размер налоговых обязательств налогоплательщика, уменьшая их в интересах налогоплательщика. Для недопущения подобных отрицательных последствий для государственного бюджета многие страны мира, в том числе и Россия, применяют жёсткие ограничения манипуляций с трансфертными ценами. Соответствующие положения налогового законодательства основываются на Рекомендациях по трансфертному ценообразованию для многонациональных предприятий и налоговых администраций, разработанных ОЭСР. Сделки между взаимозависимыми лицами должны осуществляться на основе рыночных цен, действующих между независимыми контрагентами.

Разработка универсального механизма в отношении координации действий налоговых органов разных государств при пересмотре трансфертных цен, а также современная мировая практика урегулирования спорных вопросов в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий в рамках тесных многосторонних отношений между странами может быть весьма полезной в свете действия и последующего более глубоко развития торговых отношений в рамках Таможенного союза России, Белоруссии и Казахстана. Чтобы отсутствие скоординированных действий налоговых органов при применении трансфертного регулирования не стало препятствием на пути развития создающегося общего рынка, Министерству финансов России рекомендуется выступить с предложением о подписании многостороннего предварительного соглашения о ценообразовании, в котором была бы прописана взаимосогласительная процедура для разрешения споров между налоговыми органами договаривающихся

государств при пересмотре трансфертных цен, когда прибыль по сделке между взаимосвязанными лицами скорректирована налоговыми органами одного государства, а налоговые органы другого государства не соглашаются с её новым размером. Тем самым Минфин России продолжит свою законотворческую практику в области регулирования трансфертного ценообразования и «дополнит» новый Федеральный Закон о трансфертном ценообразовании.

Под правилами недостаточной (тонкой) капитализации следует понимать положения международного и национального налогового права, направленные против уклонения от уплаты налогов путём выплаты компанией дивидендов под видом процентных платежей по полученному от аффилированной зарубежной компании займу. Они применяются только в ситуациях, когда иностранный акционер активно участвует в деятельности резидентной дочерней компании. При осуществлении трансграничных операций долговое финансирование значительно более привлекательно, с налоговой точки зрения, чем выплата дивидендов, поскольку оно может уменьшить налоговую базу в государстве дочерней компании (в том числе, путём завышение процентной ставки по кредиту). В итоге, компания заинтересована в избыточной величине заёмного капитала по отношению к собственным средствам, при этом такие кредиты получены от аффилированных с компанией лиц. И тогда, если бы компания решила целиком построить свою стратегию налоговой минимизации на подобных возможностях, она имела бы минимально возможный собственный капитал, а остальные финансовые средства привлекались бы от иностранных компаний в качестве кредита, что лишило бы бюджет страны её резидентства значительной части налоговых поступлений. Для предотвращения таких злоупотреблений многие страны мира, в том числе и Россия, имеют в своём налоговом законодательстве соответствующие ограничительные положения.

В России применяется подход фиксированного соотношения:

проценты, выплачиваемые сверх предельного уровня, рассчитываемого на основе коэффициента капитализации и доли участия иностранной материнской компании в активах дочерней российской, рассматриваются как выплата дивидендов и облагаются по соответствующей ставке. Тем не менее, действующие правила не всегда предотвращают минимизацию налогообложения путём неправомерного отнесения процентов на расходы (можно увеличить либо долю собственного капитала, либо долю участия иностранной организации в уставном капитале российской, что влияет на размер коэффициента капитализации).

Суть применяемых во многих странах правил о контролируемых иностранных компаниях состоит в том, чтобы включать для целей налогообложения доходы зарубежной компании, контролируемой резидентами данной страны, в доход этих резидентов (физических или юридических лиц), что не даёт владельцу зарубежной компании возможности избежать налогообложения аккумулированного дохода по месту своего резидентства. Таким образом, законодательство или аналогичные правила о контролируемых иностранных компаниях являются наиболее важной мерой по пресечению злоупотреблений, связанных с использованием преимуществ офшорной юрисдикции (налоговой гавани) для размещения компаний транснациональной группы.

Сегодня мировое сообщество активно поддерживает информационную прозрачность и выступает против тайн в международных финансовых потоках. Тайна способствует уклонению от уплаты налогов, имеющему свой спрос в виде присваивания общественных активов и предложение – налоговые гавани, стимулирующие спрос. Таким образом, офшорные юрисдикции являются, в своём роде, центральной частью проблемы уклонения от налогообложения.

За последние годы произошли значительные изменения в налоговом сотрудничестве по всему миру, активно внедрялись рекомендации ОЭСР по

обмену налоговой информацией, что в итоге привело к заключению более 800 соглашений, соответствующих международным стандартам. В результате, сеть международных соглашений, предусматривающих механизмы обмена информацией, теперь охватывает и офшорные юрисдикции, что должно снизить объем уклоняемых от налогообложения средств. Но практическое внедрение данных международных стандартов сталкивается с проблемами в виде: отсутствия заинтересованности офшорных юрисдикций в обмене информацией о своих клиентах; наличия внутренних барьеров; осуществления обмена информацией только по официальному запросу, форма и содержание которого строго определены; отсутствия механизмов для поиска и сбора запрашиваемой информации, когда она отсутствует в общем доступе.

В виду повышенного внимания мирового сообщества к процессам налоговой минимизации при осуществлении внешнеэкономической деятельности и соответствующих регулирующих национальных правовых мер, снижение налоговых выплат отечественных компаний в дальнейшем все в большей степени будет осуществляться посредством инструментария международного налогового планирования: положений международных соглашений об избежании двойного налогообложения, налоговых льгот для определённых видов деятельности в низконалоговых юрисдикциях и создания промежуточных холдинговых компаний группы в благоприятном налоговом режиме.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации [Текст]: офиц. текст с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ. – М.: Юрайт-Издат, 2018. – 63 с.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации: Части первая, вторая, третья, четвертая [Текст]: офиц. текст от 30.11.1994 №51-ФЗ (ред. от 03.08.2018, с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018). – М.: Юрайт-Издат, 2018. – 814 с.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть первая [Текст]: офиц. текст от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 01.01.2018). – М.: КноРус, 2018. – 484 с.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть вторая [Текст]: офиц. текст от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 01.01.2018). – М.: Омега-Л, 2018. – 511 с.
5. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций [Текст]: федер. закон от 24 ноября 2018 г. № 376-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2018. – № 48.
6. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды [Текст]: постановление Пленума ВАС Российской Федерации от 12 октября 2016 г. № 53 // Вестник ВАС РФ. – 2016. – № 12.
7. Об утверждении плана мероприятий («дорожной карты») «Совершенствование налогового администрирования» [Текст]: распоряжение Правительства Российской Федерации от 10 февраля 2018 г. № 162-р // Собрание законодательства РФ. – 2018. – № 7. – Ст. 711.

8. Об утверждении перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны) [Текст] // Приказ Министерства финансов РФ от 13 ноября 2017 г. № 108н.

9. Авдокушин, Е.Ф. Международные экономические отношения [Текст]: учебник / Е.Ф. Авдокушин. – М.: Экономистъ, 2016. – 514 с.

10. Агарков, А.П. Экономика и управление на предприятии [Текст]: учеб. пособие / А.П. Агарков. – М.: Изд-во Дашков и Ко, 2016. – 400 с.

11. Адамов, Н.А. Методы налогового планирования [Текст] / Н.А. Адамов, Т.А. Козенкова // Налоговое планирование. – М., 2017. – № 4. – С. 34 – 36.

12. Адамов, Н.А. Пути оптимизации системы налогообложения [Текст] / Н.А. Адамов, Т.А. Козенкова // Все о налогах. – М., 2017. – № 5. – С. 27-31.

13. Аксенов, А.П. Экономика предприятия [Текст]: учеб. пособие / А.П. Аксенов, И.Э. Берзинь. – М.: Изд-во КноРус, 2018. – 350 с.

14. Алексеева, М.М. Планирование деятельности фирмы [Текст]: учеб. пособие / М.М. Алексеева. – М.: Финансы и статистика, 2016. – 251 с.

15. Аронов, А.В. Налоги и налогообложение [Текст]: учеб. пособие / А.В. Аронов, В.А. Кашин. – М.: Магистр, 2017. – 435 с.

16. Бабабанин, В.А. Организация налогового планирования в российских компаниях [Текст] / В.А. Бабабанин, Н.В. Воронина // Финансовый менеджмент. – 2016. – № 1. – С. 48.

17. Баев, С.А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами-членами ЕС: сравнительно-правовое исследование. [Текст] / С.А. Баев. – М.: ВолтерсКлувер, 2017. – 192 с.

18. Барулин, С.В. Налоговый менеджмент [Текст]: учеб. пособие / С.В. Барулин, Е.А. Ермакова, В.В. Стеланенко. – М.: Омега-Л, 2016. – 281 с.

19. Боброва, А.В. Формирование социально-ориентированной налоговой системы России [Текст]: автореф. дисс. на соиск. уч. степ, доктора экон. наук, по спец 08.00.10 / А.В. Боброва. – Екатеринбург, 2016. – 29 с.

20. Болдинова, Е.А. Налоговому кодексу – налоговый мониторинг [Текст] / Е.А. Болдинова // Российская правовая газета «ЭЖ-Юрист». – №29, июль 2018. – С. 3-10.

21. Будылин, С.Л. «Налог на офшоры»: законодательство США о контролируемых иностранных корпорациях [Текст] / С.Л. Будылин // Налоги. – 2015. – № 2. – С. 25-29

22. Брызгалин, А.В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика [Текст] / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. – Екатеринбург: Издательство Налоги и финансовое право, 2017. – 272 с.

23. Винницкий, Д.В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения [Текст] / Д.В. Винницкий // Право и экономика. – 2016. – № 1. – С. 50.

24. Вахитов, Р.Р. Законодательство Германии о правилах недостаточной капитализации [Текст] / Р.Р. Вахитов // Налоговед. – 2015. – № 12. – С. 38-40.

25. Вылкова, Е.С. Налоговое планирование [Текст]: учебник для магистров / Е.С. Вылкова. – М.: Издательство Юрайт, 2016. – 639 с.

26. Гусева, Т.А. Налоговое планирование как институт налогового права [Текст]: / Т.А. Гусева // Налоговые споры: теория и практика. – 2017. – № 1. – С. 32-35.

27. Гусева, Т.А. Принципы налогового планирования как правового института [Текст]: / Т.А. Гусева, А.Б. Чуряев // Налоговые споры: теория и практика. – 2018. – № 4. – С. 46-47.

28. Джаарбеков, С.М. Методы и схемы оптимизации налогообложения [Текст] / С.М. Джаарбеков. – М.: МЦФЭР, 2015. – 182 с.

29. Додашев, А.З. Налоговое планирование в организации [Текст] / А.З. Додашев, Л.С. Кирина. – М.: 2018. – 201 с.
30. Евстигнеев, Е.Н. Основы налогового планирования [Текст] / Е.Н. Евстигнеев. – СПб.: Питер, 2016. – 374 с.
31. Елинский, А.В. Опыт Великобритании и США по разграничению законной и незаконной минимизации налогов и его значение для совершенствования российского законодательства [Текст] / А.В. Елинский // Журнал российского права. – 2016. – № 10. – С. 78-84.
32. Жидкова, Е.Ю. Налоговое планирование и совершенствование системы налогообложения как составляющие развития предпринимательского сектора в РФ [Текст] / Е.Ю. Жидкова // Экономический анализ: теория и практика. – 2018. – №3. – С. 33-43.
33. Завьялова, Ю.Н. Трансфертное ценообразование [Текст] / Ю.Н. Завьялова, И.В. Хаменушко // Налоговые споры: теория и практика. – 2015. – № 10. – С. 34-41.
34. Зиновьева, М.Ю. Холдинги, финансово-промышленные и банковские группы [Текст] / М.Ю. Зиновьева // Право и экономика. – 2015. – № 4. – С. 39-45.
35. Иванец, Ю.Л. Межгосударственный обмен налоговой информацией: мировые тенденции и российские перспективы [Текст] / Ю.Л. Иванец // Налоговая политика и практика. – 2016. – № 8. – С. 68-72.
36. Ильин, А.И. Планирование на предприятии [Текст]: учеб. пособие / А.И. Ильин, Л.М. Сеница. – М: Изд-во Новое знание, 2017. – 634с.
37. Князева, В.Г. Налоговые системы зарубежных государств [Текст]: учебник/ В.Г. Князева, Д.Г. Черника. – М: Закон и право, ЮНИТИ, 2017. – 561 с.
38. Кучеров, И.И. Налоговое право России [Текст]: учебное пособие для студентов очной и заочной формы обучения/ И.И. Кучеров. – М.: ЮрИнфор, 2017. – 117 с.

39. Кондраков, Н.П. Основы малого и среднего предпринимательства [Текст]: / Н.П. Кондраков. – М.: Инфра-М, 2017. – 448 с.
40. Липатова, И.В. Налоговое планирование: принципы, методы, правовые вопросы [Текст]: / И.В. Липатова // Финансы. – 2018. – № 7.
41. Логачёв, С.В. Офшорные и неофшорные юрисдикции Европы, Америки, Азии, Африки и Океании [Текст] / С.В. Логачёв, О.Ю. Боева, А.Е. Троценко, З.М. Терентьева. – М.: НПК-ВЕСТА, 2017. – 201 с.
42. Лыкова, Л.Н. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник и практикум для академического бакалавриата / Л.Н. Лыкова. – М.: Издательство Юрайт, – 353 с.
43. Магданов, П.В. История возникновения корпораций до начала XX в. [Электронный ресурс] / Ars Administrandi. Вып. 4. 2016. – Режим доступа: URL: http://ars-administrandi.com/article/Magdanov_2016_4.pdf
44. Макарова, О.А. Корпоративное право [Текст] / О.А. Макарова. – М.: Волтерс Клувер, 2015. – 326 с.
45. Малакеева, С.Л. Роль налогового планирования на предприятиях малого бизнеса [Текст] / С.Л. Малакеева // Предпринимательство. – 2016. – № 6. – С. 112-120.
46. Мачехин, В.А. Налоговый кодекс и налоговое планирование [Текст] / В.А. Мачехин // Законодательство и право. – 2017. – № 10.
47. Миляков, Н.В. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник / Н.В. Миляков. – М.: ИНФРА-М, 2017. – 231 с.
48. Мельник, Д. Ю. Налоговый менеджмент [Текст] / Д.Ю. Мельник. – М.: Финансы и статистика, 2016. – 360 с.
49. Медведев, А.Н. Как планировать налоговые платежи. Практическое руководство для предпринимателей [Текст] / А.И. Медведев. – М.: ИНФРА-М, 2017. – С. 49
50. Манасуев, А.В. Европейская конвенция об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных

предприятий бизнеса [Текст] / А.В. Манасуев // Предпринимательство. – 2017. – № 9.

51. Морозова, Т.Г. Прогнозирование и планирование в условиях рынка [Текст]: учеб. пособие / Т.Г. Морозова. – М.: Изд-во ЮНИТИ, 2018. – 318 с.

52. Мочалова, Л.А. Концепция финансового планирования в корпорациях [Текст] / Л.А. Мочалова // Управление финансами предприятия. – 2017. – №3. – С. 12-28.

53. Митюкова, Э.С. Налоговое планирование. Анализ реальных схем [Текст]: учебник / Э.С. Митюкова. – М. : Эксмо, 2018. – 192 с.

54. Новаков, А.Ю. Особые экономические зоны [Текст]: учебник / А.Ю.. Митюкова. – М. : Налоговая политика и практика. – 2018. – № 4.

55. Овчинникова, Н.О. Практика использования налогового планирования и налогового консультирования [Текст]: учебник / Н.О. Овчинникова // Право и экономика. – 2018. – № 10. – С. 13-14.

56. Пансков, В.Г. Узловые проблемы совершенствования налогообложения [Текст] / В.Г. Пансков // Росс. эконом. журнал. – 2017. – № 3. – С. 5-11.

57. Петрунин, В.В. Особенности создания и налогообложения свободных экономических зон в России [Текст] // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2017. – №7. – С. 9-15.

58. Пчелкина, В.М. Международные договоры об избежании двойного налогообложения [Текст]// Иностраный капитал в России: налоги, валютное и таможенное регулирование, учет. – 2016. – № 1. – С. 43-51.

59. Романовский, М.В. Налоги и налогообложение в РФ [Текст] / М.В. Романовский. – Питер, КНОРУС, 2018. – 123 с.

60. Поздняков, В.Я. Экономика организации (предприятия) [Текст]: учеб. пособие / В.Я. Поздняков, Р.П. Казакова, С.Н. Кукушкин. – М.: Изд-во ИНФРА-М, 2015. – 256 с.

61. Поршнеv, А.Г. Управление организацией [Текст]: учеб. пособие / А.Г. Поршнеv. – М.: Изд-во ИНФРА-М, 2016. – 234 с.

62. Попов, В.И. Деловое планирование: методы, организация, современная практика [Текст]: учеб. пособие / В.И. Попов. – М.: Изд-во Финансы и статистика, 2016. – 366 с.

63. Царев, В.В. Внутрифирменное планирование [Текст]: учебник / В.В. Царев. – СПб.: Изд-во Питер, 2016. – 496 с.

64. Хейфец, Б.А. Офшорные юрисдикции в глобальной и национальной экономике [Текст]: учеб. пособие / Б.А. Хейфец. – М.: Изд-во Экономика, 2018. – 323 с.

65. Офшорные юрисдикции [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.roche-duffay.ru/articles/offshore_zones_2018.htm

66. Официальный сайт Международной группы по борьбе с отмыванием преступных доходов [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.fatf-gafi.org/>

67. Россия присоединилась к международному обмену налоговой информацией [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://tass.ru/ekonomika/4854332>

ПРИЛОЖЕНИЯ