

Ирина БУКИНА

СТАТУС НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА И ДВУСТОРОННИЕ СОГЛАШЕНИЯ: ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

В статье представлен обзор правовых норм зарубежных стран в отношении статуса налогового резидента в целях налогообложения прибыли. Особое внимание уделяется проблеме оттока капитала, связанной с режимом налогообложения в конкретной юрисдикции. Проводится анализ соглашений об избежании двойного налогообложения, заключаемых Российской Федерацией с другими государствами.

Ключевые слова: двойное налогообложение, контролируемая иностранная компания, налоговый резидент, отток капитала, соглашение об избежании двойного налогообложения

Становление и развитие национальной инновационной системы является сложным и многогранным процессом. Здесь не уместен «выбор» между чисто рыночным, стихийным подходом и государственным диктатом. Также невозможно ограничивать поддержку инновационного развития исключительно узкоспециализированными мерами. Мировой опыт показывает, что в этом процессе задействованы все сферы социально-экономической жизни и, следовательно, перед властями как федерального (центрального), так и регионального и местного уровней стоит задача по согласованию всех направлений экономической и социальной политики в целях инновационного развития.

Налоговая политика, предоставляя возможности косвенного стимулирования экономических субъектов, занимает важное место среди механизмов государственной поддержки. Тем не менее и в рамках собственно налогообложения можно выделить как инструменты, непосредственно влияющие на создание стимулов к инновационной деятельности, так и различные комбинации прочих условий налогообложения. К одному из таких условий относится определение статуса налогоплательщика для целей обложения доходов.

Статус налогового резидента в национальных законодательствах зарубежных стран

В контексте поставленной задачи законодательство зарубежных стран будет рассмотрено с трех позиций.

Первая. Решение вопроса о статусе налогового резидента (или лица, несущего полную налоговую обязанность) в отношении юридических лиц.

Вторая. Разделение налогоплательщиков на группы в зависимости от степени их связи с национальной экономикой.

Третья. Особенности учета и налогообложения доходов контролируемых иностранных компаний.

Великобритания. Статус налогового *резидента* имеет любая компания, зарегистрированная в Соединенном Королевстве. Иностранные компании могут признаваться резидентами Великобритании, если здесь находится место центрального управления и контроля. *Критерием* определения места центрального управления и контроля служит выбор места собрания совета директоров компании. Как правило, если в соответствии с соглашением об избежании двойного налогообложения между Великобританией и другим государством компания признается резидентом в том другом государстве, тогда в Великобритании такая компания не будет считаться резидентом¹.

Следует отметить, что, как и в других аналогичных случаях, в налоговую юрисдикцию Великобритании включается шельф, но не включаются территории, подконтрольные Соединенному Королевству, такие как Британские Виргинские острова, остров Мэн, Гибралтар и т.д. Как сказано в конвенции² между Правительством РФ и Правительством Великобритании, термин «Соединенное Королевство» означает Великобританию и Северную Ирландию и включает любую зону вне территориального моря Соединенного Королевства, которая в соответствии с международным правом определялась или может в дальнейшем определяться согласно законодательству Соединенного Королевства, касающемуся континентального шельфа, как зона, где могут осуществляться права Соединенного Королевства в отношении морского дна, его недр и природных ресурсов.

Применение законодательства о *контролируемых иностранных компаниях* в Великобритании зависит от места их расположения (располагаются они в низконалоговой юрисдикции или нет). Для определения этого используется оценка эффективной ставки налога на прибыль в стране, где компания расположена, по сравнению с таковой, действующей в Великобритании.

Важным элементом данного раздела законодательства является определение *порога участия* компаний страны в капитале контролируемой компании. В Великобритании данный порог оценивается по совокупности всех акционеров — резидентов этой страны. При этом увеличение облагаемой базы на сумму части доходов контролируемой компании может не производиться, если контролируемая компания

¹ Global Tax Surveys. IBFD. Amsterdam, 2007 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.ibfd.org>

² Конвенция между Правительством РФ и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 15.02.1994 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества» (вместе с обменом нотами от 15.02.1994 г. «Между чрезвычайным и полномочным послом Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии в Российской Федерации и заместителем министра иностранных дел Российской Федерации») // СЗ РФ. 1999. № 27. Ст. 3188.

регулярно распределяет полученную прибыль (т.е. имеет место выплата дивидендов, которые подпадают под налогообложение), а также в случаях, когда компания может доказать, что ее формирование было связано с осуществлением реальной деятельности, а не с уклонением от уплаты налогов.

Соединенные Штаты Америки. Налоговым законодательством США в отношении организаций не предусмотрен как таковой статус налогового *резидента* в целях обложения подоходным налогом (налогом на прибыль). Все компании, в зависимости от места их регистрации, делятся на отечественные и иностранные, что определяет применяемые к ним методы обложения³.

Иностранные компании в соответствии с гражданским законодательством США *не обязаны* образовывать постоянное представительство. Однако данный термин используется в целях налогообложения. Считается, что постоянное представительство возникает в случаях, в которых согласно налоговому законодательству США иностранная компания *обязана уплачивать налог на прибыль*. При этом данное требование не требует физически регистрировать юридическое лицо в юрисдикции США. Иностранная компания лишь обязуется ежегодно предоставлять налоговую декларацию по федеральному подоходному налогу (с учетом требований, предъявляемых к иностранным организациям)⁴.

К доходам иностранной компании, подлежащим обложению согласно общепринятым правилам обложения доходов в США, относятся доходы, связанные с торговлей или бизнесом в США. Доходы от источников в США, обозначаемые аббревиатурой *FDAP* (фиксированные или определяемые в зависимости от условий ежегодные или периодические доходы или прибыль), считаются эффективно связанными с торговлей или деловой активностью в США, если выполняется хотя бы одно из двух условий:

- доход получен от активов, задействованных в торговой деятельности или деловой активности в США (тест использования активов);
- торговая деятельность или деловая активность в США является источником дохода данной компании (тест деловой активности).

Если иностранная компания получает доход от источников в США, эффективно не связанный с торговлей или деловой активностью в США, то с него будет удержан налог у источника выплаты (*withholding tax*).

Законодательство США предполагает выделение *двух категорий компаний* с точки зрения применения специфических режимов налогообложения — *S*- и *C*-корпорации.

Специальные условия налогообложения предусмотрены для корпораций, признаваемых *S*-корпорациями (по названию подчасти Кодекса внутренних доходов /*Subchapter S*/). По сути, эти организации — субъекты малого бизнеса, операции которых осуществляются в США.

³ Global Tax Surveys. IBFD. Amsterdam, 2007 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.ibfd.org>

⁴ Internal Revenue Code, Title 26, Subtitle A, Chapter 1, Subchapter N, Part II, Subpart B, §§881-885 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.law.cornell.edu/uscode/>

Критериями отнесения организаций к S-корпорациям служат:

1. американская принадлежность корпорации;
2. наличие в составе собственников менее 100 акционеров⁵;
3. в капитал организации не входит C-корпорация⁶ (т.е. все прочие виды налогоплательщиков корпорационного налога, которые удовлетворяют критериям подчасти C Кодекса внутренних доходов США);
4. в состав акционеров не входят иностранцы, не являющиеся резидентами США;
5. капитал корпорации должен состоять только из одного класса акций (т.е. все акции подлежат одинаковой процедуре распределения и ликвидации);
6. на статус S-корпорации не могут претендовать:
 - банки и сберегательные кассы (*thrift institutions*), которые обязаны создавать резервы в соответствии с положениями секции 584 Кодекса внутренних доходов США;
 - страховые компании, подлежащие налогообложению в соответствии с подчастью L Кодекса;
 - компании, находящиеся во владении (*possessions corporation*), согласно секции 936 Кодекса;
 - национальные международные торговые компании (*DISC*) или компании, ранее признававшиеся таковыми.

Воспользоваться преимуществами статуса S-корпорации организация может при условии подачи специальной формы (форма 2553) в Службу внутренних доходов США (СВД). По итогам рассмотрения данной формы СВД выносит решение о присвоении данному налогоплательщику указанного статуса или об отказе в использовании статуса.

Налогоплательщики, имеющие статус S-корпорации, вправе:

- воспользоваться более льготным порядком списания стоимости активов, используемых в своей деятельности (в дополнение к амортизационным отчислениям);
- учитывать для целей налогообложения убытки от некоммерческой деятельности (в пределах установленного лимита);
- при определенных условиях выбирать любой метод признания доходов и расходов — метод начисления или кассовый метод и т.д.

Кроме этого, статус S-корпорации определяет и особый для целей налогообложения статус ее акционеров. Фактически S-корпорация одновременно носит и черты корпорации (где участие собственников ограничено их взносами), и черты партнерства, деятельность которого облагается как налогами на бизнес, так и индивидуальными налогами (в части доходов, получаемых участниками партнерства).

⁵ Супруги могут считаться за одного акционера, также доли близких родственников могут суммироваться и считаться за одного акционера для целей признания фирмы S-корпорацией.

⁶ Таким образом, акционерами (учредителями) S-корпорации могут являться физические лица, а также некоторые виды организаций, освобожденных от уплаты корпорационного налога (ст. 401 (а) и ст. 501 (с) (3) Кодекса), и трастовых фондов (ч. 1361 (с) (2) (А) Кодекса).

За последние 5 лет число плательщиков, имеющих статус S-корпораций, в среднем составило более 65% от общего числа плательщиков налога на прибыль⁷.

В США применяется и режим налогообложения доходов *контролируемых иностранных компаний*.

Так, доходом держателей акций признается пассивный доход плюс «базовый доход компании» (доход от ряда видов экономической деятельности, в отношении которых есть основание предполагать, что единственной целью этой деятельности является уклонение от уплаты налогов). Основным элементом такого «базового дохода» может признаваться доход от реализации имущества или услуг за пределы той страны, где компания была образована. В базовый доход также включается доход от сделок с взаимозависимыми лицами.

Аналогичный подход к налогообложению доходов компаний резидентов от зарубежной активности (в виде контролируемых иностранных компаний) применяется и в Канаде.

Канада. Компании являются налоговыми *резидентами* Канады, если они зарегистрированы на территории Канады и осуществляют здесь свою коммерческую деятельность (*Income Tax Act, Subsection 248(1), 253*). Так же как и в США, в Канаде выделяется *группа компаний*, для которых имеют место особенности налогообложения прибыли: Контролируемые канадцами частные корпорации (*CCPC – Canadian controlled private corporations*).

Определение статуса корпорации является одним из ключевых элементов режима налогообложения прибыли. В настоящее время с точки зрения налогового законодательства выделяются четыре типа корпораций.

Первый тип. Контролируемые Канадой (канадцами) частные корпорации (*CCPC*). Этот статус имеют исключительно частные корпорации, которые инкорпорированы в Канаде и не контролируются прямо или косвенно (через аффилированных лиц) акционерным обществом открытого типа, нерезидентами или какой-либо их комбинацией. Под контролем, как правило, понимается наличие более 50% голосующих акций корпорации прямо или косвенно в руках частного лица, иной корпорации или группы аффилированных лиц.

Второй тип. Прочие частные корпорации — корпорации налоговые резиденты Канады, которые не являются акционерными обществами открытого типа и не контролируются прямо или косвенно такими обществами. В эту группу, как правило, включаются частные корпорации, которые прямо или косвенно контролируются нерезидентами Канады с точки зрения налогового законодательства.

Третий тип. Акционерные общества открытого типа. Главным критерием при их выделении является факт котировки любого класса акций такой компании на определенных фондовых биржах Канады. В список таких бирж входят Фондовая биржа Альберты, Монреальская фондовая биржа, фондовые биржи Торонто, Ванкувера и Виннипега. К числу этих

⁷ Рассчитано по данным Corporation income tax returns: Statistics of income. / Depaartement of the Treasury Internal Revenue Service. 2010 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.irs.gov>.

корпораций также относятся те, чьи ценные бумаги, хотя и не котируются на этих биржах, но фактически удовлетворяют условиям листинга (по количеству выпущенных акций, по числу держателей ценных бумаг, по размеру капитала, по объемам фактических торгов ценными бумагами и др. параметрам). Дочерние структуры акционерных обществ открытого типа также рассматриваются с точки зрения налогового законодательства, как принадлежащие к этой категории. В рамках данной классификации могут использоваться и иные критерии. При этом компании по страхованию жизни и некоторые ипотечные инвестиционные компании, являющиеся налоговыми резидентами Канады, для целей налогообложения относятся к этой категории корпораций, даже если их правовой статус или характер капитала не удовлетворяет перечисленным выше требованиям.

Четвертый тип. Прочие корпорации — корпорации, не попадающие ни в одну из перечисленных выше категорий. На практике в число этих корпораций наиболее часто попадают налоговые резиденты других стран, но действующие и на территории Канады через одно из своих структурных подразделений.

Основные различия в режиме налогообложения для этих типов корпорации связаны с учетом и составом облагаемых пассивных доходов. А также в некоторых случаях с применением пониженных ставок к активным видам доходов.

Так, контролируемые Канадой частные корпорации, относящиеся к малому бизнесу, облагаются пониженной ставкой налога на прибыль: с 2008 г. эффективная ставка для таких плательщиков составляет 11%, в то время как для обычных компаний, признаваемых субъектами малого бизнеса, она равна 16,5% (для 2011 г.)⁸. При этом большинство налогоплательщиков, включая крупнейших, обладают статусом контролируемых Канадой частных корпораций (93% и 94% в 2001 и 2005 гг. соответственно)⁹.

Федеративная Республика Германия. Компания признается налоговым резидентом ФРГ в случае, если она зарегистрирована на территории страны или если в ФРГ находится место центрального управления компанией (*KStG*, §1–2)¹⁰.

В ФРГ действует порядок, в соответствии с которым группа отдельных организаций для целей налогообложения может рассматриваться как единый (консолидированный) налогоплательщик (*KStG*, §14–19). В таком случае материнская компания уплачивает налог на прибыль с учетом консолидации прибыли и убытков всех организаций группы. Одним из основных условий пользования данным правом служит статус налогоплательщиков, составляющих группу. Контролируемыми организациями могут быть акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью или партнерства с ограниченной ответственностью,

⁸ Canada Revenue Agency [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/crprtns/rts-eng.html>.

⁹ Corporation Income Tax Statistics [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/stts/gb05/pst/t2/nlyss-eng.html>.

¹⁰ Körperschaftsteuergesetz [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977.

зарегистрированные в соответствии с немецким законодательством. Контролирующая компания может находиться под управлением физического лица, партнерства или организации, являющихся налоговыми резидентами ФРГ.

Помимо опыта развитых стран особый интерес представляет подход, используемый в низконалоговых юрисдикциях в отношении определения статуса налогового резидента, поскольку этот вопрос тесно связан с *проблемой оттока капитала из национальных экономик*. Проблема ухода от налогообложения носит критический характер не только для стран с развивающимися рынками, но и, как показал недавний кризис, для высоко развитых стран.

Кипр. Для того чтобы компания считалась налоговым *резидентом* Кипра, она должна удовлетворять тесту центра управления и контроля¹¹. Иными словами, на Кипре *должен находиться центральный офис компании*.

Фактором, который служит подтверждением того, что кипрский офис является местом центрального управления и контроля компании, является проведение регулярных собраний совета директоров компании. При этом среди участников совета директоров основная доля должна приходиться на резидентов Кипра. Кроме этого, должны существовать подтверждения того, что данная компания действительно осуществляет свою деятельность, а не была создана исключительно для целей ухода от налогообложения. Критерием этого является то, что:

- бухгалтерский учет ведется в кипрском офисе;
- физические копии всех документов хранятся на Кипре;
- центральный офис действительно существует и поддерживается;
- управление банковскими счетами осуществляется из кипрского офиса.

Привлекательность ведения бизнеса на Кипре с точки зрения налогообложения обуславливается одной из самых низких ставок по налогу на прибыль для частных компаний (10%), а также освобождением от налогообложения любого вида дивидендов.

Люксембург. Компания является *резидентом* Люксембурга¹², если официально зарегистрирована на территории страны (тест юридического адреса) или если здесь находится место центрального управления компаний.

Резидент обязан уплачивать налог на прибыль по ставке 21% со всех доходов *вне зависимости от источника их получения*. При этом (если иное не указано в договоре об избежании двойного налогообложения или каком-либо ином документе наднационального уровня) организация-резидент вправе уменьшать сумму налога к уплате на суммы налогов, уплаченных с доходов за рубежом (т.н. зарубежный налоговый кредит — *foreign tax credit*). В тех случаях, когда уплаченные за рубежом налоги на доходы не могут быть квалифицированы как налоговый кредит, налогоплательщик вправе включить эти суммы в расходы, учитываемые для целей налогообложения.

¹¹ Global Tax Surveys. IBFD. Amsterdam, 2007 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.ibfd.org>.

¹² Официальный сайт Министерства финансов Люксембурга [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.impotsdirects.public.lu/az/r/resid_nonresid/index.html.

Двойное международное налогообложение и отток капитала

Статус резидента для целей налогообложения обуславливает его глобальную налоговую ответственность. В свою очередь вопросы двойного международного налогообложения в различных юрисдикциях решаются с большей или меньшей «лояльностью» к плательщику-резиденту. Таким образом, привлекательность юрисдикции для налогоплательщика, желающего снизить свои налоговые издержки, определяется пятью основными факторами:

- общая ставка налога на прибыль;
- возможность получения налогового кредита или вычета из расходов на суммы налогов, уплаченных за рубежом;
- налоговая нагрузка на дивиденды, проценты, роялти и т.п. доходы;
- иные льготы для налогоплательщиков-резидентов;
- специальные льготы для статуса национальной компании.

Низконалоговые юрисдикции привлекают капитал, используя первые три (иногда четыре) фактора, что *снижает налоговую нагрузку на бизнес*. Развитые страны с высоким уровнем общей налоговой нагрузки предпочитают ограничиваться последними тремя факторами, чтобы снизить нагрузку для более узкого круга налогоплательщиков и *затруднять спекулятивное перемещение капитала*.

В *таблице 1* рассматриваемые юрисдикции распределены по двум признакам: интенсивность оттока капитала (объем потоков прямых иностранных инвестиций за пределы юрисдикции, отнесенный к ВВП), а также уровень налоговой нагрузки на бизнес (отношение налогов (за исключением косвенных), уплачиваемых организацией, к прибыли по бухгалтерскому учету).

Т а б л и ц а 1

Соотношение интенсивности оттока капитала и налоговой нагрузки на бизнес

		Уровень налоговой нагрузки на бизнес*		
		высокий (более 35%)	средний (от 25 до 35%)	низкий (менее 25%)
Интенсивность оттока капитала**	высокая (свыше 10% от ВВП)	-	-	Люксембург
	средняя (4–10% от ВВП)	-	Великобритания	Кипр
	низкая (менее 4% от ВВП)	США, Канада, ФРГ, РФ	-	-

* Отношение налогов, уплачиваемых организацией (с учетом разрешенных вычетов, не включая налогов, подлежащих удержанию, и косвенных налогов), к коммерческой прибыли (в текущих ценах, в национальной валюте, среднее за 2004–2009 гг.).

** Объем потоков прямых иностранных инвестиций за пределы юрисдикции, отнесенный к ВВП (в текущих ценах, по ППС, среднее за 2002–2009 гг.).

Источник: World Bank [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.worldbank.org>.

В правом верхнем углу, которому соответствует высокая интенсивность капитала и низкая налоговая нагрузка, предсказуемо оказался Люксембург. Кипр, который также представляет собой низконалоговую юрисдикцию, характеризуется при этом существенно меньшей интенсивностью оттока капитала. По всей видимости, это объясняется своеобразной международной «специализацией» данных стран: Люксембург исключительно выполняет функции оффшорной юрисдикции, в то время как Кипр привлекает капитал и в иные — реальные сферы создания добавленной стоимости (туризм, недвижимость).

Великобритания заняла срединное положение: для нее характерен средний уровень интенсивности оттока капитала при среднем же уровне налоговой нагрузки на бизнес. Этот результат также вполне очевиден. Великобритания является одним из крупнейших мировых финансовых центров, очень привлекательных с точки зрения инвесторов. Одновременно с этим значимая роль в мировой торговле отражается и на значительных потоках прямых инвестиций из Великобритании в другие юрисдикции.

Остальные рассматриваемые страны занимают левую нижнюю ячейку матрицы, соответствующую низкой интенсивности оттока капитала и высокому уровню налоговой нагрузки. Примечательно, что в одну группу с США, Канадой и ФРГ была включена и Россия. Вызвано это тем, что по выделенным критериям для нее характерна относительно низкая интенсивность оттока капитала (в среднем за последние 5 лет — 2,5% от ВВП). Однако нагрузка на бизнес, несмотря на проведенные реформы, *сравнима* с аналогичным показателем для высокоразвитых стран (в первую очередь — за счет социальных взносов, ложащихся бременем на работодателей).

Обратимся теперь к характеристике *моделей оттока капитала из страны*. С этой целью в *таблице 2* перечислены по десять юрисдикций — основных реципиентов прямых иностранных инвестиций.

Как видно из *таблицы 2*, везде в перечне основных юрисдикций — реципиентов капитала встречаются низконалоговые и оффшорные юрисдикции: Бермудские, Багамские, Виргинские, Каймановы острова и т.д. (многие из которых находятся под суверенитетом развитых стран: Великобритании, Нидерландов), а также Люксембург и Кипр. При этом очевидна роль США, Великобритании, Швейцарии, Нидерландов как одних из крупнейших получателей капиталов. В эти страны, несмотря на довольно высокие показатели по нагрузке на бизнес, ежегодно вливаются сотни миллиардов долларов прямых иностранных инвестиций как из стран с высокой налоговой нагрузкой, так и из оффшорных юрисдикций. Представляется, что *главная причина этого — их инвестиционная привлекательность*, обусловленная прежде всего высоким уровнем экономического развития, исторически сложившейся «специализацией» как мировых финансовых центров, развитостью финансовой инфраструктуры и т.д. Немаловажную роль также играет состояние институциональной среды, в т.ч. *качество налогообложения и налогового администрирования*. ФРГ и Канада также неоднократно встречаются в списках основных реципиентов прямых иностранных инвестиций (далее — ПИИ) от самых крупных инвестиционных центров: США и Великобритании.

Т а б л и ц а 2
Основные юрисдикции, в которые вывозится капитал

США (1)	Великобритания (2)	Канада (3)	ФРГ (4)	Кипр (5)	Люксембург (6)	РФ (7)
Нидерланды Великобритания Канада Бермудские о-ва Люксембург Ирландия Швейцария Карибские о-ва (Брит.) ФРГ Австралия	США ФРГ Канада Нидерланды Ирландия Испания Швеция о-в Джерси (Брит.) Бермудские о-ва о-в Мэн (Брит.)	США Великобритания Барбадос Каймановы о-ва Ирландия Австралия Багамские о-ва Бермудские о-ва Чили Венгрия	Нидерланды Великобритания Швеция США Люксембург Франция Бельгия РФ Швейцария Австрия	Великобритания Нидерланды Греция США РФ Швейцария Виргинские о-ва (Брит.) Сербия Дания Багамские о-ва	Нидерланды Великобритания Гибралтар США Швейцария Франция Ирландия ФРГ Италия Бермудские о-ва	Кипр Нидерланды Швейцария США Виргинские о-ва (Брит.) Великобритания Беларусь Австрия Люксембург Украина

- (1) U.S. Direct Investment Abroad: Selected Items by Detailed Country, 2005–2009 / Bureau of Economic Analysis. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.bea.gov>
- (2) OECD.Stat. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://stats.oecd.org>
- (3) Canadian Direct Investment Abroad (Stocks) / CANSIM Table 376-0051 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.statcan.gc.ca>
- (4) Direktinvestitionen lt. Zahlungsbilanzstatistik. April 2011./ Deutsche Bundesbank [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.bundesbank.de/>
- (5) Geographical breakdown of FDI stocks / Central Bank of Cyprus [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.centralbank.gov.cy>
- (6) OECD.Stat. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://stats.oecd.org>
- (7) Социально-экономическое положение Российской Федерации. 2010, январь 2010. М.: Росстат, 2010.

Направления оттока капитала в виде ПИИ из низконалоговых юрисдикций зеркально отображает основные притоки инвестиций в эти страны.

Так, из Кипра основные потоки идут в США, Великобританию, РФ, ФРГ, т.е. в страны, которые сами активно инвестируют в бизнес Кипра. Аналогичная картина наблюдается и в Люксембурге. Очевидно, что часть этих потоков по сути является прибылью, выведенной из-под налогообложения в стране с высокой налоговой нагрузкой и вновь ввезенной в эту страну на легальных основаниях. И хотя не всегда речь идет об однозначных фактах уклонения от налогообложения, различные способы международного налогового планирования с использованием трансфертных цен, злоупотреблением положениями договоров об избежании двойного налогообложения и т.д. способствуют росту финансовых потоков между странами.

Эти характерные для всех стран проблемы потребовали скоординированных действий правительств. Совместные мероприятия ведутся в рамках Европейского союза, совещаний G-7(8) и G-20, деятельности комитетов ОЭСР. В 2000 г. ОЭСР впервые был создан Глобальный форум по прозрачности и обмену информацией в целях налогообложения (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information*). Его главной целью стала выработка стандартов обмена информацией в целях предотвращения пагубной налоговой конкуренции (*harmful tax competition*). Выработанные в рамках деятельности Форума стандарты и рекомендации нашли свое отражение в Модельном соглашении ОЭСР об обмене информацией по вопросам налогообложения 2002 г. (*OECD's Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*), а также в 26-й статье Модельной конвенции ОЭСР по налогам на доходы и капитал. Пересмотр положений ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР также повлиял на соответствующие нормы, утвержденные в Модельном соглашении ООН об избежании двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами.

Положением о мониторинге прозрачности и обмена информацией для целей налогообложения (*the Terms of Reference To Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes/OECD*, 2010) были приняты стандарты, позволяющие сбалансировать требование о конфиденциальности частной и коммерческой информации с необходимостью ее раскрытия для реализации положений налогового законодательства стран. Основными требованиями к раскрытию информации национальными службами стали:

- предоставление информации по запросу в случае, когда это имеет «обоснованную значимость» (*foreseeably relevant*) для осуществления контроля запрашивающими налоговыми органами;
- отсутствие обусловленных банковскими требованиями или интересами национального налогообложения ограничений на выдачу информации;
- доступность запрашиваемой информации;
- уважение к правам налогоплательщиков;
- жесткое соблюдение требований конфиденциальности обмениваемой информации¹³.

¹³ Конкретные условия и порядок обмена информацией устанавливаются международными соглашениями, заключаемыми между странами или их группами.

Начиная с 2006 г. эксперты Форума ОЭСР проводят ежегодную оценку правовой и исполнительной системы в части обеспечения прозрачности и обмена информацией более чем в 80 странах. В регулярных докладах о прогрессе внедрения стандартов обмена информацией эксперты ОЭСР выделяют три группы юрисдикций.

Первая. Юрисдикции, которые в достаточной степени внедрили налоговые стандарты, принятые на международном уровне.

Вторая. Юрисдикции, которые приняли на себя обязательства по принятию налоговых стандартов, утвержденных на международном уровне, но пока еще не в достаточной мере их внедрившие.

Третья. Юрисдикции, которые не приняли на себя обязательства по принятию налоговых стандартов, утвержденных на международном уровне.

В настоящее время эксперты ОЭСР к первой группе относят подавляющее большинство юрисдикций, наблюдаемых Глобальным форумом, в т.ч. все упомянутые в *таблице 1* низконалоговые юрисдикции. Однако оценить эффективность сотрудничества налоговых служб пока не представляется возможным: экспертные наблюдательные советы ОЭСР концентрируют свое внимание на формальном соблюдении утвержденных правил. При этом проблема уклонения от налогообложения остается актуальной для всех стран, не являющихся низконалоговыми юрисдикциями.

Анализ соглашений об избежании двойного налогообложения

В основу большинства соглашений об избежании двойного налогообложения положено два принципа.

Первый. *Lex domicilii* — подоходный налог уплачивается по месту жительства (месту постоянной регистрации) налогоплательщика.

Второй. *Lex rei sitae* — налог на недвижимое имущество уплачивается по месту нахождения имущества.

Принцип *lex domicilii* привлекателен для фискальных органов тем, что ответственность за исправную уплату налога несет налогоплательщик, который под страхом санкций обязан декларировать свои доходы и уплачивать налог. Контроль за исполнением этой обязанности легче всего осуществлять по месту нахождения плательщика. Но если ставки подоходного налога высокие, это *инициирует уход от налогообложения* (плательщики предпочитают регистрироваться в тех юрисдикциях, где нагрузка меньше).

Поскольку страны в целях обложения прямыми налогами (прежде всего подоходными налогами), как правило, используют сочетание вышеуказанных принципов, то часто возникают проблемы двойного международного налогообложения.

В практике используются три способа избежания двойного налогообложения:

- на уровне национального законодательства: путем одностороннего освобождения или налогового зачета (кредита), предоставляемого в стране постоянной регистрации;

- на уровне международного сотрудничества: путем заключения соглашения об избежании двойного налогообложения;
- на уровне наднационального союза (требования ЕС).

К первому способу (не исключая второго) прибегают, как правило, юрисдикции, возлагающие, пользуясь критерием домициля (места происхождения, подданства или места жительства), неограниченную ответственность на своих граждан. К таким странам, в частности, относятся Япония, Великобритания, США.

Напротив, в объединенной Европе с конца 1970-х гг. происходит процесс налоговой гармонизации (*tax harmonization*). В его рамках проблема двойного международного налогообложения решается на уровне принятия соответствующих союзных Директив. Таким образом страны — члены ЕС вводят на уровень национального законодательства наднациональные нормы, позволяющие устранять многократное обложение доходов и капитала между союзными государствами.

В остальных случаях государства заключают друг с другом соглашения об избежании двойного налогообложения, относящиеся к нормам коллизионного права. Эти соглашения призваны решать семь задач¹⁴.

Первая. Разграничение налоговой юрисдикции в отношении доходов субъектов внешнеэкономической деятельности.

Вторая. Упорядочение взаимоотношений участников внешнеэкономического оборота с налоговыми органами стран, заключивших соглашения.

Третья. Определение схемы избежания двойного налогообложения.

Четвертая. Установление механизма устранения двойного налогообложения в тех случаях, когда право налогообложения определенного вида дохода сохраняется за обоими государствами, заключившими соглашение.

Пятая. Защита налогоплательщиков от дискриминационного налогообложения при осуществлении деятельности в стране, заключившей договор со страной его постоянного местопребывания.

Шестая. Установление порядка взаимного обмена информацией в целях соблюдения соглашения.

Седьмая. Выработка механизма и взаимосогласительных процедур для предотвращения уклонения от налогообложения и злоупотребления положениями соглашения.

В целях унификации и стандартизации соглашений об избежании двойного налогообложения *в качестве базовой* многие страны используют типовую модель Конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (*The model Convention with respect to taxes on income and on capital*) 1977 г. (последняя редакция — 2010 г.) либо другие типовые модели.

Специалисты отмечают¹⁵, что многие действующие соглашения провоцируют ситуации, *невыгодные для России*. Это обусловлено:

- непониманием цели заключения договоров.

¹⁴ Ушаков Д.Л. Офшорные зоны в практике российских налогоплательщиков. М.: Юрист, 2002. С. 123–124.

¹⁵ Печенкин Ю. Российская сеть договоров об избежании двойного налогообложения: взгляд на перспективы [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru>, 05.11.2009.

Иллюстрацией может служить то, что нижняя палата парламента была убеждена, что договоры заключаются не в целях избежания двойного налогообложения, а с целью, близкой к взаимному налоговому стимулированию инвестиций. По ее мнению, договоры должны были предусматривать положения, согласно которым, если одно договаривающееся государство предоставляет налоговые льготы инвесторам на его территории, то другое договаривающееся государство на взаимной основе предоставляет аналогичные налоговые льготы инвесторам на своей территории. И она настоятельно рекомендовала исполнительной власти принять такую же точку зрения, что неоднократно вызывало недопонимание между законодательной и исполнительной властью по этому вопросу;

- неверная оценка потребности в заключение договоров с отдельными странами.

Так, часть стран, с которыми были заключены договоры, не являлись и не являются ни крупными экспортерами капитала в Россию, ни ее крупными торговыми партнерами, ни крупными импортерами капитала из России;

- ненадлежащая проработка позиции к переговорам по заключению договоров с некоторыми странами.

Например, Соглашение между Россией и Турцией от 09.09.1993 г. вскоре после его подписания было признано неудовлетворительным и заменено Соглашением между Россией и Турцией от 15.12.1997 г.;

- недостаточная техническая подготовка к заключению договоров.

Известно, что ошибки технического характера были допущены в русскоязычных текстах договоров между Россией и, как минимум, Алжиром, Бразилией, Венесуэлой, Грецией, Лаосом, Мексикой, Сингапуром, Таджикистаном, что не во всех случаях находило понимание у вторых договаривающихся сторон (Мексика);

- непоследовательное поведение после заключения договоров.

В отдельных случаях ратификация заключенных договоров затягивалась на длительный срок, продолжительность которого могла достигать почти десятилетие (Конвенция между Россией и Таиландом от 23.09.1999 г.), что вызывало озабоченность вторых договаривающихся сторон (Израиль).

С точки зрения анализа экономических последствий неудовлетворительного состояния международных налоговых соглашений основное значение имеет *неэффективное предоставление льгот*.

Использование льгот, установленных в соглашениях, позволяет выводить прибыль и другие доходы в низконалоговые юрисдикции, что часто используется исключительно в целях недобросовестного ухода от налогообложения. Большинство действующих в России соглашений об избежании двойного налогообложения не содержат ограничения на применение таких льгот (исключением является, например, действующее соглашение об избежании двойного налогообложения между Россией и США)¹⁶.

¹⁶ Плетнева О.А., Гребенчук О.А. Соглашение об избежании двойного налогообложения // Налоговый вестник. 2010. № 6. С. 25–29 [СПС «КонсультантПлюс»].

Потребность в совершенствовании международных отношений в части налогообложения, связанная с необходимостью препятствовать недобросовестному поведению плательщиков, привела к утверждению нового Типового соглашения между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество¹⁷. Соглашение было принято в качестве основы для переговоров с уполномоченными органами иностранных государств о заключении соответствующих межгосударственных соглашений с другими государствами. При этом предыдущая редакция Типового соглашения (утверждена Постановлением Правительства РФ от 28.05.1992 г. № 352), была признана утратившей силу¹⁸.

Новое Типовое соглашение в большей степени приближено к Модельной конвенции ОЭСР¹⁹. При этом оно содержит положения, *направленные на защиту фискальных интересов Российской Федерации*.

Первое. Изменения касаются порядка обложения дивидендов, процентов, роялти и других аналогичных доходов.

Дивиденды, выплачиваемые за рубеж, по-прежнему могут облагаться налогом у источника по пониженной налоговой ставке (не более 10% при выполнении определенных условий или не более 15% в остальных случаях). Но доля участия в капитале, необходимая для применения ставки 10%, в Типовом соглашении снижена со 100 до 25%. При этом дополнительно было введено новое условие: стоимость участия в капитале не должна быть меньше 100 000 евро или эквивалентной суммы в рублях.

Также установлено, что доходы от участия в паевых инвестиционных фондах должны признаваться дивидендами и облагаться налогом у источника выплаты. Это изменение приводит к *однозначной трактовке таких доходов, как дивиденды*, а не «других доходов», на основании некоторых действующих международных соглашений освобожденных от обложения налогом у источника выплаты.

Согласно новому Типовому соглашению при выплате процентов по долговым обязательствам предельная величина налоговой ставки по налогу у источника по-прежнему составляет 10%. Выплата роялти также подлежит обложению налогом у источника выплаты по ставке 10%, в то время как в старой редакции такие платежи вообще освобождались от налога у источника выплаты.

Введена норма, согласно которой доходы от отчуждения иностранными компаниями акций или других прав участия в российской компании, более 50% активов которой прямо или косвенно состоит из не-

¹⁷ Типовое соглашение между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество, утверждено Постановлением Правительства РФ от 24.02.2010 № 84 // СЗ РФ. 2010. № 10. Ст. 1078.

¹⁸ Заметим, что фактически заключенные соглашения не всегда соответствовали Типовому соглашению.

¹⁹ Оно содержит ряд новых понятий — «резидент» (ранее использовался термин «лицо с постоянным местопребыванием»), «предприятие договаривающегося государства», «национальное лицо», «политические подразделения». В отношении термина «резидент» указан порядок, по которому определяется статус физического лица в спорных случаях.

движимого имущества, расположенного в России, *подлежат обложению налогом* у источника выплаты. По сути, эта норма аналогична нормам российского налогового законодательства и Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал (далее — Модельная конвенция ОЭСР). Данное положение явно ухудшит положение отдельных налогоплательщиков, поскольку предназначено защитить фискальные интересы России.

Еще одно существенное изменение, способное привести к дополнительным налоговым последствиям для российских налогоплательщиков, касается «других доходов», порядок налогообложения которых прямо не регулируется отдельными статьями Соглашения об избежании двойного налогообложения. На практике к такой категории относится большое количество различных выплат (например, лизинговые платежи, штрафы и т.д.). В Модельной конвенции ОЭСР, а также в ряде действующих в России соглашений об избежании двойного налогообложения «другие доходы» должны облагаться только по месту нахождения получателя дохода, в то время как, согласно новому Типовому соглашению, *их можно облагать и налогами у источника выплаты*.

Второе. В пользу российского бюджета решена проблема трактовки правил недостаточной капитализации.

В случае, когда задолженность российской организации перед иностранной компанией признается контролируемой, большая часть процентов по таким займам *не может уменьшать налоговую базу* по налогу на прибыль и должна облагаться налогом на дивиденды. В то же время по действующим соглашениям не всегда можно применить российские правила недостаточной капитализации.

Так, в одном из решений суда²⁰ указано, что при выплате процентов по займам в пользу нидерландской материнской компании эти правила применяться не должны. Это связано со следующим: статья «Недискриминация» Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и Нидерландами устанавливает, что доход иностранной организации или организации с иностранным участием в капитале российской организации не может подлежать более обременительному налогообложению в России, чем доход российских компаний.

Статьей 24 нового Типового соглашения введено, что положения статьи «Недискриминация» *не запрещают* государству применять положения своего законодательства, касающегося понятий «недостаточная капитализация» или «контролируемые иностранные компании». При этом понятие «проценты» не включает проценты, рассматриваемые как дивиденды в соответствии с недостаточной капитализацией (ст. 11), а понятие «дивиденды», в свою очередь, включает доходы (в т.ч. в форме процентов), на которые распространяется режим налогообложения доходов от акций в соответствии с правилами недостаточной капитализации (ст. 10).

Таким образом, в новом Типовом соглашении теперь *закреплено право* на применение правил недостаточной капитализации в соответствии

²⁰ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 09.04.2007 по делу № А56-19578/2006.

с требованиями российского налогового законодательства в отношении процентного дохода, выплачиваемого иностранной компанией по контролируемой задолженности²¹.

Третье. Новым Типовым соглашением установлено, что компетентные органы государства могут отказать в предоставлении льгот, установленных Соглашением, в случаях:

- если, по мнению компетентных органов государства, предоставление таких льгот приведет к злоупотреблению Соглашением с точки зрения его целей (ст. 29);
- если после подписания Соглашения одно из государств установит льготный режим налогообложения в отношении оффшорного дохода компаний (ст. 29);
- если более 50% участия в зарубежной компании принадлежит прямо или косвенно лицам, не являющимся резидентами государства, в котором такая компания осуществляет деятельность (ст. 29)²²;
- если получение льгот при выплате дивидендов, процентов и роялти — одна из основных целей применения Соглашения (ст. 10–12).

Данная норма призвана ограничить предоставляемые соглашениями возможности по недобросовестному уходу от налогообложения. В частности, применение ограничений в ряде действующих соглашений об избежании двойного налогообложения могло бы значительно сузить возможности для перераспределения прибыли в рамках международных холдинговых структур, созданных на базе российских операционных предприятий.

Четвертое. Прогрессивным нововведением следует считать введение понятия ассоциированного предприятия.

Установлено, что ассоциированным считается предприятие одного государства, прямо или косвенно участвующее в управлении, контроле или капитале предприятия другого государства, либо предприятие, в управлении, контроле или капитале которого прямо или косвенно участвуют одни и те же лица. Если между двумя ассоциированными предприятиями существуют условия, отличные от имеющих место между независимыми предприятиями, прибыль, не начисленная одному из таких предприятий из-за наличия этих условий, может быть обложена налогом в государстве, резидентом которого является такое предприятие.

Фактически это еще одна норма, значительно *ограничивающая механизмы вывода части российской прибыли* в зарубежные низконалоговые юрисдикции, в т.ч. с использованием трансфертного ценообразования, в случае ее закрепления в действующих международных соглашениях.

Кроме этого, были введены нормы, касающиеся процедуры взаимодействия российских и зарубежных налоговых органов. В случае их закрепления в международных соглашениях российские власти смогут

²¹ Плетнева О.А., Гребенчук О.А. Указ. соч.

²² Однако данное положение не применяется, если владелец осуществляет в государстве, где находится зарубежная компания, значительную предпринимательскую деятельность, за исключением простого владения активами и деятельности вспомогательного характера.

получать необходимую информацию и обеспечивать соблюдение налогового законодательства иностранными компаниями, которые используются для вывода доходов за пределы российской юрисдикции.

Таким образом, принятие нового Типового соглашения закрепило порядок решения одной из важнейших задач в сфере налогообложения — препятствие недобросовестному выводу налогооблагаемых доходов за пределы России. Однако реализация новых норм возможна лишь при условии *перезаключения* подавляющего большинства двусторонних договоров. Сложно ожидать, что этот процесс произойдет в ближайшее время и затронет страны, юрисдикции которых в основном используются для вывоза капитала из России.

* * *

Обзор практики трактовки понятия налогового резидента и анализ современного состояния вопроса о двойном международном налогообложении позволяет выявить основные несовершенства российской налоговой системы. Прежде всего это касается проблемы утечки капитала, которая является сдерживающим фактором для любых реформ.

Другой проблемой, во многом происходящей из первой, остается недостаток стимулов к внутренним инвестициям. Все это непосредственно связано с проблемой перехода на инновационный путь развития, поскольку обуславливает доступность и возможность эффективного использования инвестиционных ресурсов на общенациональном, региональном и муниципальном уровнях.