

УДК 336.227.2.025

Ключевые слова:

контролируемая иностранная компания,
налог на прибыль организаций,
налоговое резидентство, офшоры,
уклонение от уплаты налогов,
размывание налоговой базы

Н. С. Милоголов, к. э. н.,
науч. сотр. Центра налоговой политики
Научно-исследовательского финансового института
(e-mail: nmilogolov@nifi.ru)

М. Р. Пинская, д. э. н.,
руководитель Центра налоговой политики
Научно-исследовательского финансового института,
директор Института налоговой политики
и налогового администрирования
Финансового университета при Правительстве РФ
(e-mail: MPinskaya@yandex.ru)

Правила налогообложения контролируемых иностранных компаний: сравнительный анализ

*Глобализация экономики способствует развитию международной торговли, однако отсутствие должного контроля и ограничений для входящих и исходящих потоков инвестиций породило в большинстве развитых стран мира проблему размывания налоговой базы, получившей название **Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)**. Для минимизации налоговой нагрузки национальные компании используют связанные иностранные компании, не подпадающие под действие национального налогового законодательства, и разделяют свои активы, функции и риски между компаниями, находящимися в разных странах.*

Чтобы компании-резиденты уплачивали налог с прибыли иностранной компании в стране своего резидентства, страны разрабатывают правила налогообложения контролируемых иностранных компаний (Controlled Foreign Corporations, CFC; далее — КИК). Вопросам налогообложения доходов резидентов от зарубежных источников и переноса налоговой базы в низконалоговые юрисдикции уделяется много внимания как в научной литературе¹, так и в сфере межгосударственного сотрудничества². Соответствующие предложения и поручения G20 передала в сферу компетенции Организации экономического сотрудничества и развития (OECD).

¹ См., напр.: Артемьев А. А., Полежарова Л. В. *Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности в России: учебное пособие* / под ред. Л. И. Гончаренко. — М.: Магистр, ИНФРА-М, 2013. — 416 с.; Полежарова Л. В. *Теоретические основы определения прибыли постоянных представительств в международном налогообложении* // Научно-исследовательский финансовый институт. *Финансовый журнал*. — 2013. — № 2 (16). — С. 63.

² См., напр.: *Declaration of the Summit on Financial Markets and the World Economy*. — Washington DC, November 15, 2008; *G'20 Leaders' Declaration*. — St Petersburg, September 6, 2013.

Для решения проблемы BEPS в России была выдвинута идея деофшоризации экономики России, под которой понимается разработка государственных мер, направленных на создание барьеров для компаний, применяющих схемы уклонения от налогообложения с использованием офшорных центров. В 2014 г. Министерство финансов Российской Федерации начало разработку правил о контролируемых иностранных компаниях, тем самым положив начало широкой дискуссии в научных кругах и в бизнес-сообществе.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПРАВИЛ КИК

Законодательство о КИК существенно различается в разных странах, но при этом оно основано на одних и тех же принципах. Известный теоретик международного налогообложения Ларс-Эрик Венехед³ в своих работах сформулировал принципиальное правило КИК, которое включает в себя основные черты конкретных правил, действующих в разных странах. «Если компания из одной страны контролируется лицами, являющимися одновременно резидентами другой страны и участниками этой компании, то эти лица будут уплачивать налог в отношении всей прибыли этой компании, если эта прибыль была передана ими с целью избежания налогообложения»⁴.

В этом правиле присутствуют три важных условия, которые должны быть соблюдены для того, чтобы оно действовало. Должны быть: (1) иностранная компания, которая (2) контролируется лицом — резидентом другой страны или страны, в которой не ведет деятельность иностранная компания, и (3) прибыль передается в иностранную компанию с целью избежания налогов. В случае соблюдения этих трех условий лицо-резидент уплачивает налог с прибыли иностранной компании в стране своего резидентства. Рассмотрим кратко указанные критерии.

Иностранная компания

Иностранная компания должна быть юридическим лицом, которое является налогоплательщиком согласно внутреннему законодательству страны, в котором оно установлено, поскольку избежание налогообложения в стране резидентства налогоплательщика возможно только через передачу прибыли отдельному лицу, являющемуся налогоплательщиком.

Контроль

Условие контроля означает, что если все резиденты — участники иностранной компании вместе имеют контроль над иностранной компанией, то отдельный участник иностранной компании будет уплачивать налог со своей доли прибыли, несмотря на то, что у него одного отсутствует контроль над всей иностранной компанией. Участники могут иметь контроль через владение определенными долями капитала, голосующих прав или прав на получение дивидендов. Также важным вопросом в дискуссии о контроле является определение того, кто является резидентом — участником иностранной компании. Лицо является резидентом страны, если у страны присутствуют неограниченные права на его налогообложение. Определение участника не является проблемой, но следует отметить, что в различных законах о КИК упоминаются разные участники. Участник может быть физическим лицом, партнерством, организацией, ассоциацией или общественным органом. В некоторых странах правила КИК применяются ко всем видам участников, в других — только к определенным участникам.

³ Andersson S. *CFC Rules and Double Tax Treaties. The OECD and UN Model Tax Conventions* / Jönköping International Business School. Jönköping University. August 2006 (<http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:4297/FULLTEXT01.pdf>).

⁴ Wenehed L.-E. *CFC-lagstiftningen. — Juristförlaget i Lund, 2000.*

Прибыль, переданная с целью избежания налогообложения

Прибыль может быть передана иностранной компании как с деловой целью, так и с целью избежания налогообложения. Из этого утверждения следует, что не вся прибыль иностранной компании должна облагаться по правилу КИК, а только доля прибыли, которая была передана с целью избежания налогообложения. Для определения переданной с такой целью прибыли используют подход анализа сделок и подход юрисдикций.

Подход **анализа сделок** предусматривает разделение прибыли на пассивную и активную. Пассивная прибыль может быть получена в виде дохода от пассивных инвестиций или от сделки между связанными сторонами. Пассивные инвестиции — это инвестиции, в отношении которых нет необходимости осуществлять их активное администрирование кем-либо в иностранном государстве. Участник может администрировать такие инвестиции самостоятельно, следовательно, единственной причиной для их осуществления через иностранную компанию является избежание налогообложения.

Подход **юрисдикций** основан на определении страны, где расположена компания. Правила КИК, базирующиеся на этом подходе, применяются ко всей прибыли компаний, расположенных в низконалоговых юрисдикциях, как активной, так и пассивной. Презумпцией этого подхода служит утверждение, что у лица не может быть контролируемой компании в низконалоговой юрисдикции с другой целью, кроме избежания налогообложения. Низконалоговые юрисдикции обычно указаны в «черном списке» или определяются на основании сравнения эффективной налоговой ставки со ставкой, действующей в стране резидентства налогоплательщика.

Определение налоговой базы КИК

Участники КИК уплачивают налог со своей доли в КИК. Налоговая база возникает в том налоговом периоде, в котором участник КИК передает прибыль иностранной компании, таким способом решается проблема откладывания момента уплаты налога в государстве резидентства налогоплательщика.

Прибыль КИК для целей налогообложения может быть исчислена на основании как правил страны резидентства налогоплательщика, так и страны, в которой учреждена КИК. Исчисленная прибыль может облагаться на уровне участника как условные дивиденды либо как прибыль от предпринимательской деятельности. Если прибыль облагается как прибыль от предпринимательской деятельности, то статус иностранной компании как отдельного лица не учитывается и прибыль КИК относят к прибыли участника. Подход условных дивидендов сохраняет статус иностранной компании как отдельного лица и основан на вмененном распределении прибыли компании. Помимо налогообложения прибыли КИК в стране резидентства ее участника может также иметь место налогообложение прибыли КИК в стране ее места регистрации. Таким образом, возникнет двойное налогообложение, которое может быть ликвидировано с помощью применения соглашений или механизмов ликвидации двойного налогообложения, имплементированных во внутреннее законодательство.

Ученые выделяют проблему, связанную с применением правил КИК, состоящую в том, что правила КИК могут противоречить положениям заключенных договоров об избежании двойного налогообложения, нормам наднационального законодательства и приводить к двойному налогообложению и/или к запутанным и неясным правилам налогообложения.

Данная ситуация имеет место, когда согласно правилам КИК прибыль КИК считается прибылью от предпринимательской деятельности, а согласно договору об избежании двойного налогообложения право на налогообложение прибыли от предпринимательской деятельности принадлежит стране, в которой находится компания, в случае отсутствия ее постоянного представительства в другой стране.

Теоретически возможные варианты различных элементов правил КИК приведены в табл. 1.

Таблица 1

Варианты элементов правил КИК

Элемент правила КИК		Возможные варианты
Иностранная компания		Организация, имеющая отдельный и независимый статус для целей налогообложения;
		Структуры без образования юридического лица (товарищества, трасты, партнерства, ассоциации и т.д.)
Контроль	Осуществление контроля	Владение определенными долями капитала, голосующих прав или прав на получение дивидендов
	Контролирующее лицо	Физическое лицо, партнерство, организация, ассоциация или общественный орган, группа взаимозависимых лиц
Прибыль, переданная с целью избежания налогообложения		Подход анализа сделок — облагаются только пассивные доходы
		Подход юрисдикций — облагается прибыль, переданная в страны из «черного списка»
Определение налоговой базы КИК	Момент возникновения базы	Момент передачи прибыли КИК
	Порядок определения базы	Правила страны резидентства налогоплательщика
		Правила страны регистрации КИК
	Квалификация прибыли КИК	Условные дивиденды
Прибыль от основной деятельности		

Источник: составлено авторами.

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ПРИМЕНЕНИЯ ПРАВИЛ КИК

В связи с многообразием теоретически возможных вариантов правил КИК интересным является изучение конкретных правил, действующих в разных странах. Ниже приведен сравнительный анализ элементов правил КИК, действующих в таких странах, как Франция, Германия, Великобритания, США, Китай и Бразилия.

Система налогообложения нерезидентов-корпораций

В мире существуют две системы налогообложения прибыли налоговых резидентов: территориальная и глобальная. В рамках территориальной системы налог уплачивают резиденты и нерезиденты с прибыли, полученной на территории страны; в рамках глобальной системы налогом облагают прибыль компаний-резидентов, полученную от деятельности во всем мире, и прибыль компаний-нерезидентов, полученную от деятельности на территории страны.

Из рассматриваемых нами стран территориальная система налогообложения компаний-нерезидентов налогом на прибыль действует только во Франции и Великобритании, в то время как в Германии, США, Китае и Бразилии действуют глобальные системы. Отметим, что в России также действует глобальная система налогообложения, в рамках которой объектом налогообложения налогом на прибыль являются:

- доходы российских организаций от источников во всем мире;
- доходы иностранных организаций от деятельности в России через постоянные представительства;
- пассивные доходы иностранных организаций от источников в РФ.

Страны с глобальной системой налогообложения имеют право на налогообложение доходов своих резидентов и их постоянных представительств во всем мире, а правила КИК являются для них одним из инструментов обнаружения и обложения таких доходов. Странам с территориальной системой налогообложения приходится делать исключение в своей территориальной системе и облагать доходы КИК в соответствии с глобальной системой налогообложения.

Какие компании могут попасть в категорию КИК

В основном правила КИК распространяются на иностранные дочерние компании, но во многих случаях охватывают также различные структуры без образования юридического лица, созданные в соответствии с иностранным законодательством, которые могут быть использованы для уклонения от налогообложения, а также постоянные представительства.

Из анализируемых нами стран дочерние компании могут потенциально быть признаны контролируруемыми во всех странах. Правила КИК распространяются на постоянные представительства во Франции и Великобритании. Во Франции, помимо дочерних компаний, контролируемые могут быть признаны коммерческие и некоммерческие организации, трасты, ассоциации, партнерства, консорциумы, фидуциарные соглашения и т. д. В Бразилии данные правила распространяются на аффилированные компании. В Германии, хотя правила КИК не распространяются на различные структуры без образования юридического лица, данные структуры, если они созданы для целей уклонения от налогов, контролируются с помощью дополнительных правил.

Механизм определения наличия контроля

Механизмы определения наличия контроля для целей применения правил КИК в рассматриваемых нами странах различаются. В качестве контролирующих лиц могут выступать как физические лица, так и компании, а во Франции и Великобритании — исключительно компании. При этом во всех случаях одним из вариантов признания иностранной компании контролируемой является определение доли участия в ней контролирующего лица. Порог участия колеблется от 50 % (Франция, Германия, США) до 10 % (Китай). Порог в 10 % установлен в Китае для тех случаев, когда только одно лицо из связанных лиц является участником контролируемой иностранной компании, в то время как при коллективном владении действует порог в 50 %. В Бразилии определяющим фактором для признания иностранной компании контролируемой также является то, что «у инвестора имеется значительное влияние и право принимать решения относительно компании»⁵.

Механизм определения прибыли, переданной с целью избежания налогообложения

Поскольку цель введения правил КИК — борьба с уклонением от налогов путем передачи прибыли в иностранную компанию, то одной из наиболее важных частей правил КИК выступает механизм определения прибыли, переданной с целью избежания налогообложения. Как было указано выше, для этого может быть использован подход анализа прибыли и подход юрисдикций, во многих странах используют оба подхода одновременно. Механизм определения прибыли, переданной с целью избежания налогообложения, выступает своего рода фильтром, отделяющим прибыль, переданную контролируемой иностранной компании для деловых целей, от прибыли, переданной с целью уклонения. Частично ту же задачу выполняет и список освобождений. В него попадают компании, которые с наименьшей вероятностью используют контролируемые иностранные компании с целью уклонения от налогов.

Вся прибыль, без разделения на активную и пассивную, облагается согласно правилам КИК, действующим во Франции, Китае и Бразилии. При этом в Германии, Великобритании и США налогообложению подлежит только часть прибыли КИК. Так, в законодательстве

⁵ *The Guide to Controlled Foreign Company Regimes (updated as of January 2014)* (<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-guide-to-cfc-regimes-210214.pdf>).

Германии перечислены все возможные виды активной прибыли, и та прибыль, которая не удовлетворяет этим критериям, считается пассивной. В Великобритании сумма налогооблагаемой прибыли определяется с помощью установленной процедуры, включающей анализ (1) наличия неналоговых мотивов у КИК; (2) наличия активов, управляемых из Великобритании; (3) зависимости КИК от компании из Великобритании; (4) функций значимых людей компании в отношении активов и рисков КИК⁶. В США под правило КИК попадают следующие виды доходов: (1) от страхования; (2) прибыль иностранной «базовой» компании (сюда входит прибыль от дивидендов, процентов, роялти, рентные доходы, ряд доходов от сделок со связанными лицами, ряд доходов от сделок с нефтью); (3) прибыль, полученная в странах, к которым применены санкции; (4) нелегальные платежи иностранным агентам или правительством⁷.

Помимо анализа прибыли в рассматриваемых странах также используется подход юрисдикций. При использовании подхода юрисдикций «черный список» для цели определения прибыли, переданной с целью уклонения, не используется ни в одной из рассматриваемых стран, а «белый список» присутствует только в Китае. Вместо этого законодательствами о КИК предусмотрен минимальный размер эффективной процентной ставки по налогу на прибыль. Если ставка в стране регистрации КИК ниже этого уровня, то с компании взимается налог. Так, во Франции это правило применяется к контролируемым компаниям из всех стран, где эффективная ставка по налогу на прибыль составляет 50 % от ставки, действующей во Франции, или меньшую величину. В Германии и в Китае правило применяется ко всем странам, где эффективная ставка по налогу на прибыль менее 25 %.

В Великобритании наличие или отсутствие объекта налогообложения для целей правил КИК определяется с помощью установленной процедуры, включающей анализ: наличия неналоговых мотивов у КИК, наличия активов, управляемых из Великобритании, зависимости КИК от компании из Великобритании, функций значимых людей компании в отношении активов и рисков КИК.

Механизмы устранения двойного налогообложения прибыли КИК

В странах разработаны механизмы устранения двойного налогообложения прибыли КИК. Во-первых, это возможность вычета из базы налога, уплаченного в стране резидентства КИК, а во-вторых, отсутствие повторного налогообложения дивидендов КИК в случае их распределения уже после налогообложения в рамках правил КИК. Вычет налога, уплаченного в стране резидентства КИК, предоставляется во всех рассматриваемых нами странах.

Исключение повторного налогообложения дивидендов возможно при наличии в налоговом законодательстве страны правила, полностью или частично освобождающего от налогообложения полученные от иностранных дочерних предприятий дивиденды (*participation exemption*). Данное правило действует во Франции, Германии и Великобритании, но отсутствует в остальных выбранных нами странах. В США дивиденды, полученные родительской компанией от КИК, после налогообложения ее прибыли в рамках правил КИК освобождаются от налогообложения в качестве дивидендов, так как попадают в категорию «ранее облагавшаяся прибыль»⁸. В Китае дивиденды, полученные родительской компанией от КИК, после налогообложения ее прибыли в рамках правил КИК также освобождаются от налога.

⁶ *The Guide to Controlled Foreign Company Regimes (updated as of January 2014)* (<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dtll-tax-guide-to-cfc-regimes-210214.pdf>).

⁷ Там же.

⁸ *Controlled Foreign Corporation Tax Guide. AVC Advisory* (<http://www.avcadvisory.com/documents/pdf/CFC.pdf>).

Освобождения

Освобождение от правил КИК является важным элементом, поскольку помогает отделить компании, использующие свои иностранные подразделения с деловыми целями, от компаний, использующих их с целью избежания налогообложения. В Германии и во Франции под правило КИК не попадают все компании из стран ЕС (кроме случаев использования искусственных структур с целью уклонения от налогов). Эта мера принята для соблюдения наднационального законодательства, действующего во всех странах ЕС.

В Великобритании от обязанностей налогоплательщика в рамках правил КИК освобождены компании, доходы которых на 10 % или менее превышают расходы, организации из некоторых стран (в основном тех, где ставка налога выше британской более чем на 75 %) или организации, уже уплатившие налог в сумме 75 % или выше, чем британский. Кроме того, действует специальная система освобождений для финансовых компаний.

Во Франции освобождается от налогообложения прибыль КИК, если она получена от активной деятельности (при этом если более 20 % прибыли получено от деятельности по управлению холдингом, предоставления займа от своего лица или от лица связанных организаций, а также от предоставления лицензий, прав и нематериальных активов, то прибыль КИК не освобождается от налогообложения). При этом бремя доказательства того, что прибыль получена от активной деятельности, на практике ложится на налогоплательщика.

В ряде стран предусмотрен минимальный порог выручки КИК, в случае превышения которого компания попадает в сферу действия правил. Эти меры приняты из соображений налогового администрирования.

Квалифицирование прибыли и возможность объединения налоговой базы КИК с налоговой базой ее участника

Определение прибыли КИК для целей налогообложения либо в качестве условных дивидендов, либо в качестве прибыли от основной деятельности влияет: на размер налоговой ставки (как правило, для дивидендов он более низкий), на наличие противоречий между правилами КИК и Договором об избежании двойного налогообложения (ДИДН), а также на возможность объединения налоговой базы КИК с внутренней налоговой базой. В разных странах применяются разные подходы.

Во Франции и Германии прибыль дочерних компаний считается «условными дивидендами» для целей налогообложения и не может быть объединена с налоговой базой налогоплательщика. Во Франции прибыль постоянных представительств считается прибылью от деятельности и может быть объединена с базой налогоплательщика, а в Бразилии такая прибыль по выбору может быть объединена или нет с базой налогоплательщика.

Администрирование правил КИК

Администрирование правил КИК — один из наиболее сложных элементов функционирования правил КИК, поскольку для успешного их действия необходимы отлаженные механизмы обмена информацией между налоговыми органами разных стран. Во всех рассматриваемых нами странах присутствует обязанность информирования об участии в КИК, а прибыль КИК для целей налогообложения подсчитывается в соответствии с национальными правилами. В Великобритании предусмотрена обязанность регулярного отражения в отчетности переданной иностранной компании прибыли и проведения тестов для определения того, является ли иностранная компания КИК. В США действуют строгие требования по ведению и предоставлению отчетности в отношении КИК, за нарушение которых предусмотрены большие штрафы. В Китае налогоплательщик заполняет ежегодную форму отчетности о зарубежных инвестициях, а налоговый орган сам определяет, является ли коммерческая структура КИК.

ДИСКУССИЯ О ВВЕДЕНИИ ПРАВИЛ КИК В РОССИИ

В настоящее время в Министерстве финансов Российской Федерации проводится работа по совершенствованию законопроекта о КИК. Последняя версия законопроекта, предложенного министерством, была подвергнута активной критике со стороны представителей бизнеса, а также поддержавшего бизнес Минэкономразвития⁹. Выделим наиболее существенные из замечаний:

- слишком низкий порог участия в иностранной компании для подачи уведомления об участии и для уплаты налога с прибыли КИК (1 % и 10 % соответственно);
- высокий уровень дополнительной административной нагрузки на бизнес, связанный с необходимостью расчета прибыли КИК согласно главе 25 НК РФ, переводом финансовой отчетности КИК на русский язык, проведением ее обязательного аудита, сложным порядком расчета прибыли (отдельно активной и отдельно пассивной); поиском информации о контролируемых иностранных организациях, подготовкой прочих документов, необходимых для подтверждения наличия или отсутствия контролируемых иностранных организаций;
- высокий уровень налоговых рисков в связи с наличием в законопроекте большого количества неясных понятий и определений;
- отсутствие переходного периода, необходимого для анализа бизнесом налоговых рисков и разработки налоговой политики организаций в изменившихся условиях;
- отсутствие в законопроекте эффективного механизма, отделяющего применение правил КИК в отношении доходов, переданных КИК с деловыми целями, от прибыли, переданной с целью уклонения от налогов.

Остановимся более подробно на анализе последнего замечания. Под механизмом отчисления прибыли КИК, переданной с целью уклонения, мы понимаем совокупность таких элементов правил КИК, как:

- сфера применения закона (широкая или ограниченная искусственными структурами);
- использование подхода анализа юрисдикций («черные и белые списки»);
- использование подхода анализа прибыли (пассивная и активная прибыль);
- квалификация прибыли для целей налогообложения (условные дивиденды или прибыль от основной деятельности).

Ассоциация европейского бизнеса указывает в своих замечаниях, что необходимо законодательное закрепление цели принятия правил КИК как инструмента противодействия уклонению от уплаты налогов. Это послужит защитой для реальных трансграничных бизнес-операций, полезных для экономики России, от необоснованного применения к ним правил КИК.

Ассоциация считает также, что «применение широких правил контролируемых иностранных компаний (не ограниченных искусственными структурами, направленными на уклонение от уплаты налогов) противоречит налоговым соглашениям (в частности, ст. 7 налоговых соглашений), заключенным Россией... Поэтому целесообразно... вернуться к практике «черного списка», включающего только низконалоговые страны, с которыми у России нет действующих налоговых соглашений»¹⁰.

⁹ Заключение об оценке регулирующего воздействия на проект федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» № 13605-ОФ/Д26и от 17.06.2014.

¹⁰ Заключение об оценке регулирующего воздействия на проект федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» № 13605-ОФ/Д26и от 17.06.2014. — С. 6, 7.

Минэкономразвития отмечает, что перечень доходов, учитываемых при определении прибыли контролируемой иностранной компании, должен быть закрытым и четким. Неоднозначная трактовка терминов «аналогичные доходы» и «прочие доходы» может привести к искажению налоговой базы и, следовательно, занижению (завышению) исчисленной суммы налога. Кроме того, ведомство подчеркивает, что «заявленной разработчиком целью предлагаемого проектом акта регулирования является пресечение уклонения от уплаты налогов. Однако... долевое участие в иностранных компаниях, зарегистрированных в так называемых офшорных юрисдикциях, зачастую связано с реальными потребностями выхода российских предприятий на международные рынки капитала и товарные рынки, а также с преодолением логистических ограничений и бюрократических процедур. Таким образом, в среднесрочной перспективе принятие проекта акта может вызвать ухудшение конкурентоспособности российских компаний на международных рынках, снижение объема экспорта российских товаров и, как следствие, сокращение налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации»¹¹.

ОАО АНК «Башнефть», ОАО НК «Русснефть», Ассоциация европейского бизнеса предлагают «исключить из состава прибыли контролируемой иностранной компании, подлежащей налогообложению на уровне контролирующего лица, активные доходы, то есть доходы от реализации товаров, работ, услуг», а налоговые ставки по нераспределенной прибыли установить на уровне ставок налога на прибыль организаций, которая распределена (9 %). Кроме того, Ассоциация европейского бизнеса и ОАО НК «Русснефть» указывают на сложность и во многих случаях невозможность подсчета прибыли КИК в соответствии с главой 25 НК РФ и предлагают рассчитывать прибыль КИК согласно правилам страны КИК.

Обобщая указанные замечания, отметим, во-первых, схожесть позиций бизнеса и Минэкономразвития по ряду вопросов. Во-вторых, представители как бизнеса, так и Минэкономразвития обратили внимание на противоречие между идеей пополнить бюджет за счет собираемых с иностранных компаний налогов и возможным последствием ее воплощения в виде законопроекта о КИК. Введение такого закона может привести к ухудшению конкурентоспособности российских компаний на международных рынках, снижению объема экспорта российских товаров и услуг и, как следствие, к сокращению налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации.

Кроме того, отметим важность замечания Ассоциации европейского бизнеса о том, что использование «широких» правил КИК противоречит положениям статьи 7 ДИДН, заключенных Российской Федерацией. Согласно данной статье «Прибыль предприятия одного Договаривающегося Государства подлежит налогообложению только в этом Государстве, если только такое предприятие не осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве через находящееся в этом другом Государстве постоянное представительство»¹². При этом правила КИК в последней редакции законопроекта Минфина России предусматривают налогообложение прибыли предприятия в «другом» государстве в случае, если это предприятие соответствует критериям КИК. Кроме того, в комментариях к Модельной конвенции ОЭСР указано, что правила КИК не противоречат положениям Модельной конвенции в случае, если они построены определенным образом. А именно — если их целью является *исключительно* использование базовых

¹¹ Заключение об оценке регулирующего воздействия на проект федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» № 13605-ОФ/Д26и от 17.06.2014. — С. 6, 7.

¹² См., например, Соглашение между Правительством РФ и Правительством Австралии от 07.09.2000 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы». В остальных соглашениях об избежании двойного налогообложения используются аналогичные формулировки.

(подставных) компаний с целью уклонения от налогообложения, но не налогообложение прибыли, являющейся объектом налогообложения в стране КИК по ставке, сопоставимой с той, которая присутствует в стране резидентства налогоплательщика¹³.

Противоречие между «широкими» правилами КИК, действовавшими во Франции до реформы, и ДИДН, заключенными по образцу модельной конвенции ОЭСР между Францией и Швейцарией, привело к известному судебному делу (*Schneider Electric*). После решения Европейского суда справедливости (*European Court of Justice*) о том, что французские правила КИК не могут применяться в странах, с которыми у Франции имеются ДИДН, французские правила КИК были реформированы, в результате чего прибыль КИК стала квалифицироваться в качестве «условных дивидендов», а сами правила стали распространяться в основном на искусственные структуры¹⁴.

РЕКОМЕНДАЦИИ ОТНОСИТЕЛЬНО ВВЕДЕНИЯ ПРАВИЛ КИК В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Сформулируем ряд позиций:

1. В связи с тем, что использование «широких» правил КИК противоречит положениям статьи 7 договоров об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией, представляется целесообразным использование «черного списка» юрисдикций, с которыми у Российской Федерации отсутствуют такие договоры, для целей правил КИК, а также более узких правил КИК;

2. В отношении стран, с которыми у Российской Федерации заключены ДИДН, рекомендуем:

— использовать ДИДН в качестве инструмента для борьбы с налоговыми злоупотреблениями (такая возможность предусмотрена в этих договорах, кроме того, исследованию этой возможности посвящен отдельный пункт плана BEPS¹⁵);

— использовать вместо «широких» правил КИК правила, направленные на борьбу с искусственными структурами, созданными с целью уклонения от налогообложения.

3. Учесть замечания бизнеса относительно целесообразности включения в налоговую базу только «пассивной» прибыли КИК, поскольку это соответствует подходу анализа прибыли, описанному выше (активная прибыль получена в результате активной деятельности, а не передана с целью злоупотребления);

4. Квалифицировать прибыль КИК в качестве «условных дивидендов», поскольку это соответствует ее экономическому содержанию, и, соответственно, использовать ставку, применяемую для дивидендов. Кроме того, в случае определения прибыли КИК в качестве «условных дивидендов» будет предотвращено потенциальное противоречие между правилами КИК и статьей 7 ДИДН, заключенных Российской Федерацией, действие которой распространяется на прибыль от предпринимательской деятельности и не распространяется на дивиденды.

Кроме того, отметим, что введение правил КИК необходимо проработать более тщательно. Проблема КИК будет рассматриваться ОЭСР в рамках плана BEPS в 2015 г. Поэтому представляется целесообразным дождаться рекомендаций ОЭСР по данному вопросу. Кроме того, вводимые в отношении российских компаний экономические санкции

¹³ *The 2010 Update to the Model Tax Convention Approved by the OECD Council on 22 July 2010* (<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/45689328.pdf>).

¹⁴ *Jourdan S. L. Burren K. L. CFC Legislation in an International Tax Perspective / Scandinavian Desk Kendris Private AG* (http://www.kendris.com/files/elemente/pdf/news_en112.pdf).

¹⁵ *Public Discussion Draft BEPS. Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances / OECD* (<http://www.oecd.org/ctp/treaties/treaty-abuse-discussion-draft-march-2014.pdf>).

со стороны стран ЕС и США уже создали для них значительные сложности при работе на мировых рынках. В этих условиях введение правил КИК, которые потенциально также могут вызвать дополнительные сложности в деятельности этих компаний, в настоящее время может привести к крайне негативным последствиям для экономики страны.

Библиография

1. Проект федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний)». Материалы публичного обсуждения и экспертной оценки [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://regulation.gov.ru/project/13067.html?point=view_project&stage_=3&stage_id=9140.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 (действующая редакция от 28.06.2014) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2>.
3. Полежарова Л. В. Теоретические основы определения прибыли постоянных представительств в международном налогообложении // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. — 2013. — № 2 (16).
4. Артемьев А. А. Полежарова Л. В. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности в России: учебное пособие / под ред. Л. И. Гончаренко. — М.: Магистр, ИНФРА-М.
5. Погорлецкий А. И., Сутырин С. Ф. Перспективы становления системы глобального налогового регулирования // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия «Экономика». — 2010. — № 2 (5).
6. Золотарева А. Б., Киреева А. В., Шаталов С. С. Проблемы определения резидентства в налоговых целях. — М.: ИД «Дело» РАНХиГС, 2014.
7. BEPS Action Plan [Электронный ресурс] / OECD, 2013. — Режим доступа: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en.
8. Controlled Foreign Corporation Tax Guide [Электронный ресурс] / AVC Advisory. — Режим доступа: <http://www.avcadvisory.com/documents/pdf/CFC.pdf>.
9. Pinto D. A Proposal to Reform Income Anti-tax-deferral Regimes. [Электронный ресурс] // Journal of Australian Taxation. — 2009. — № 12 (2). — Режим доступа: <http://www.buseco.monash.edu.au/blt/jat/vol12-issue2-09-pinto.pdf>.
10. Jourdan S. L., Burren K. L. CFC Legislation in an International Tax Perspective [Электронный ресурс] / Scandinavian Desk Kendris Private AG, 2005. — Режим доступа: http://www.kendris.com/files/elemente/pdf/news_en112.pdf
11. Andersson S. CFC Rules and Double Tax Treaties The OECD and UN Model Tax Conventions [Электронный ресурс] / Jönköping International Business School. Jönköping University. August 2006. — Режим доступа: <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:4297/FULLTEXT01.pdf>.
12. Declaration of the Summit on Financial Markets and the World Economy. — Washington DC, November 15, 2008.
13. G'20 Leaders' Declaration. — St Petersburg, September 6, 2013.
14. Public Discussion Draft BEPS. Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances [Электронный ресурс] / OECD. — Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/treaty-abuse-discussion-draft-march-2014.pdf>.
15. The Guide to Controlled Foreign Company Regimes (updated as of January 2014) [Электронный ресурс] / Deloitte. — Режим доступа: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-guide-to-cfc-regimes-210214.pdf>.
16. Gutmann D., Meziane F. The French CFC Regime [Электронный ресурс] / American Tax Policy Institute. — Режим доступа: <http://www.americantaxpolicyinstitute.org/pdf/Arnold%20paper.pdf>.
17. France International Tax Highlights. 2014 [Электронный ресурс] / Deloitte. — Режим доступа: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-francehighlights-2014.pdf>.
18. Germany International Tax Highlights. 2014 [Электронный ресурс] / Deloitte. — Режим доступа: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-germanyhighlights-2014.pdf>.
19. USA International Tax Highlights. 2014 [Электронный ресурс] / Deloitte. — Режим доступа: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-unitedstateshighlights-2014.pdf>.
20. China International Tax Highlights. 2014 [Электронный ресурс] / Deloitte. — Режим доступа: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-chinahighlights-2014.pdf>.
21. Brazil International Tax Highlights. 2014 [Электронный ресурс] / Deloitte. — Режим доступа: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-brazilhighlights-2014.pdf>.
22. United Kingdom International Tax Highlights. 2014. [Электронный ресурс] / Deloitte. — Режим доступа: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-unitedkingdomhighlights-2014.pdf>.