

Российская академия народного хозяйства  
и государственной службы  
при Президенте Российской Федерации

Н. Ю. Корниенко

Е. Е. Великова

# Правовые проблемы администрирования контролируемых иностраных компаний



Издательский дом «Дело»  
Москва · 2014

УДК 342  
ББК 67.401  
К67

**Корниенко, Н.Ю., Великова, Е.Е.**

К67 Правовые проблемы администрирования контролируемых иностранных компаний / Н.Ю. Корниенко, Е.Е. Великова. — М. : Издательский дом «Дело» РАНХиГС, 2014. — 24 с. — (Научные доклады: государство и право).

ISBN 978-5-7749-0986-5

В рамках работы проведен анализ зарубежного опыта в области правового статуса контролируемых иностранных компаний, критериев признания иностранной компании контролируемой, принципов определения налогового резидентства и иных вопросов, которые могут оказывать влияние на администрирование контролируемых иностранных компаний. В частности, рассмотрены способы и механизмы информационного обеспечения применения законодательства о контролируемых иностранных компаниях. Рассмотрено соответствующее действующее законодательство РФ. Выявлены правовые проблемы, могущие препятствовать администрированию контролируемых иностранных компаний. По результатам проведенного анализа даны рекомендации в части правовых механизмов и инструментов для предотвращения аккумулирования прибыли в офшорных юрисдикциях контролируемых иностранных компаний российскими организациями.

*Авторы выражают благодарность Н.Ю. Постниковой и Г.А. Королеву за предоставленные материалы и ценные комментарии.*

ISBN 978-5-7749-0986-5

УДК 342  
ББК 67.401

© ФГБОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации», 2014

## **ВВЕДЕНИЕ**

Происходящее в последние десятилетия перераспределение международных финансовых потоков повлекло за собой включение государств в борьбу за их привлечение. Учитывая стремление инвесторов направлять свои капиталы на рынки с благоприятной налоговой системой, государства для привлечения и удержания капитала в последнее время все более активно применяют в этих целях налоговые инструменты. Манипулирование налоговым законодательством позволяет государствам создавать благоприятный налоговый климат и таким образом влиять на принятие корпорациями и гражданами экономических решений<sup>1</sup>.

Согласно рекомендациям ОЭСР правила КИК считаются действенной мерой борьбы с налоговой оптимизацией транснациональных компаний путем использования налоговых схем с вовлечением низконалоговых юрисдикций.

<sup>1</sup> Российская экономика в 2006 году. Тенденции и перспективы. (Выпуск 28). М.: ИЭПП, 2007.

Еще одной действенной мерой являются правила трансфертного регулирования.

Указанная проблема существует в Российской Федерации, и ее решение возможно путем введения правового регулирования налогового администрирования контролируемых иностранных компаний.

В настоящее время в законодательстве Российской Федерации определение понятия «контролируемая иностранная компания» не предусмотрено. Кроме того, законодательство Российской Федерации не предусматривает понятия «налоговое резидентство» для юридических лиц. Под обложение в РФ подпадают организации, зарегистрированные в соответствии с нормами российского законодательства. Это соответствует общепринятому в мировой практике определению налогового резидентства организации по «месту инкорпорации» (месту учреждения юридического лица), но такой подход является достаточно узким и не учитывает экономическую связь между организацией и ее учредителями и органами управления<sup>1</sup>.

В условиях, когда в РФ уже приняты современные правила трансфертного регулирования, соответствующие модели ОЭСР, реализация правил для КИК становится необходимой составляющей, в первую очередь для налогообложения сделок, уводящих полученную прибыль в офшоры.

Важным условием для реализации правил о контролируемых иностранных компаниях является межгосударственный обмен информацией и договоры об избежании двойного налогообложения. В настоящее время, когда РФ присоединилась к многосторонней глобальной Конвенции ОЭСР и Совета Европы о взаимной помощи по налоговым вопросам, реализация введения правил о контролируемых иностранных компаниях становится более осуществимой.

<sup>1</sup> Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 годы.

## **РАЗДЕЛ 1.**

### **КРИТЕРИИ ДЛЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПРАВОВОГО СТАТУСА КОНТРОЛИРУЕМОЙ ИНОСТРАННОЙ КОМПАНИИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И ЗА РУБЕЖОМ И ПРИНЦИПЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ВЗАИМОЗАВИСИМЫХ ЛИЦ ИЗ РАЗНЫХ НАЛОГОВЫХ ЮРИСДИКЦИЙ И ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ КОНТРОЛИРУЕМЫХ СДЕЛОК МЕЖДУ КОНТРОЛИРУЕМЫМИ ИНОСТРАННЫМИ КОМПАНИЯМИ**

В зарубежном законодательстве существуют специальные нормы, определяющие режим контролируемой иностранной компании (далее — КИК). Правила о контролируемых иностранных компаниях предполагают, что часть нераспределенных прибылей зарубежной дочерней компании должна включаться в налогооблагаемый доход материнской компании, находящейся на территории РФ. Правила о КИК могут дифференцироваться в зависимости от страны дочерней компании. Однако основная идея состоит именно в том, что часть дохода иностранной дочерней компании рассматривается в действительности как прибыль акционеров (материнской компании), которая была выведена за пределы налоговой юрисдикции страны материнской компании с помощью межфирменных сделок.

Согласно ст. 247 Налогового кодекса РФ для российских компаний объектом обложения по налогу на прибыль признается вся прибыль, полученная ими в Российской Федерации и за границей. В случае когда существуют российская материнская компания и ее дочерняя компания за рубежом, которые являются самостоятельными юридическими лицами, российская материнская компания учитывается только о доходах, полученных самостоятельно, а также о доходах в форме дивидендов и иных доходов (по процентным ставкам, гонорарам и т. п.), полученных от зарубежной дочерней компании. Нераспределенная прибыль дочерней компании не включается в налогооблагаемый доход российской материнской компании. В зарубежной практике применяется

противоположный подход с некоторыми ограничениями. Это связано с общей проблемой вывода капиталов в низконалоговые юрисдикции (не только офшоры) и с желанием государств воспрепятствовать оттоку капиталов и выводу активов из отечественных юрисдикций<sup>1</sup>.

Законодательный режим в отношении КИК зависит от ряда факторов<sup>2</sup>. Во-первых, эффективная ставка налога на прибыль КИК не может быть существенно ниже ставки, применяемой в стране для материнской компании. Во-вторых, применение правила, в рамках которого учитываются все виды или часть доходов дочерней компании, если иное не установлено соответствующим международным договором об избежании двойного налогообложения. В-третьих, зависимость налогового администрирования от обмена информацией в данном вопросе очень велика и на практике нужны механизмы для применения правил о КИК по международным договорам, так как процессы обмена носят обоюдный характер. В-четвертых, возможное использование критериев взаимозависимости, принятое для целей контроля за трансфертным ценообразованием, порог участия (может приниматься не менее 50% участия в совокупности как прямое, так и косвенное). Налогоплательщик может считаться владельцем акций, формально находящихся в собственности других лиц, если налогоплательщик и эти лица являются взаимосвязанными или заключают сделки без соблюдения правила «вытянутой руки».

В-пятых, должны быть определены правила вычисления доходов дочерней компании по законам иностранного государства или по местным законам. В-шестых, необходимо закрепить, какой механизм избежания двойного налогообложения используется, из-за простоты налогового администрирования целесообразно, чтобы прибыли распределялись иностранной дочерней компанией между держателями акций, которые уже уплатили налоги на часть нераспределенной

<sup>1</sup> См.: *Золотарева А., Киреева А., Корниенко Н.* Налоговое администрирование. Основные итоги реформы. М., 2008. С. 132.

<sup>2</sup> См.: Там же. С. 140.

прибыли в соответствии с законодательством о КИК до распределения этих средств<sup>1</sup>.

Также для целей налогового администрирования могут применяться и некоторые ограничения. Например, устанавливают критерий минимального размера получаемого дохода, при котором доходы владельцев останутся неизменными, если общий доход (или соответствующий доход) КИК не превышает определенной суммы.

## РАЗДЕЛ 2.

### ПРИНЦИПЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО РЕЗИДЕНТСТВА ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ

Правовой институт налогового резидентства является одним из центральных в налоговом праве. Он тесно связан с вопросами налоговой юрисдикции государств и, таким образом, обуславливает исчисление и уплату налогов. В государствах, принадлежащих различным правовым семьям, используются различные подходы к налоговым резидентам. Здесь можно выделить главным образом такие принципы юрисдикции, как территориальный и резидентства. В последнем случае налоговое законодательство является экстерриториальным: налогами облагаются не только доходы, полученные на территории государства, но и доходы, полученные за его пределами. В связи с этим важное значение придается получению статуса налогового резидента. Однако при получении такого статуса в правоприменительной практике могут появляться различные вопросы, касающиеся порядка создания постоянного представительства, процедурных аспектов подтверждения статуса налогового резидента, срока действия такого статуса и т. д.

Налоговое резидентство — правовой институт, в соответствии с которым устанавливается налоговая юрисдикция, территория исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, а также реализации предусмотренных законодательством прав. В российской правовой системе

<sup>1</sup> См.: Золотарева А., Киреева А., Корниенко Н. Указ. соч. С. 149.

с таким правовым институтом связано исполнение обязанности по исчислению и уплате налога на доходы физических и юридических лиц. В связи с этим от определения статуса налогового резидента зависят налоговая ставка РФ, объект налогообложения, право на применение налоговых вычетов, применение правил об избежании двойного налогообложения.

В настоящее время в НК РФ содержится немного положений, посвященных определению статуса налоговых резидентов<sup>1</sup>. В частности, в соответствии с п. 2 ст. 207 НК РФ налоговыми резидентами являются лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Лица, находящиеся на территории России менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев, не признаются налоговыми резидентами. Вместе с тем такие лица будут обязаны уплатить НДФЛ, если доходы получены из источников, находящихся в РФ (п. 1 ст. 207 НК РФ). Таким образом, наличие либо отсутствие у физического лица гражданства РФ не влияет на наличие статуса налогового резидента РФ для целей исчисления налога на доходы.

Наряду с определением статуса физических лиц существуют также правила определения статуса резидента в отношении юридических лиц. Так, регистрация организации на территории РФ является юридическим фактом, свидетельствующим о статусе резидента РФ. Следует отметить, что институт резидентства юридических лиц в российском законодательстве не получил своего развития, поскольку нет определения юридических лиц-резидентов, а также системы норм, регулирующих приобретение юридическим лицом такого правового статуса. Исходя из толкования российского законодательства, можно прийти к выводу, что термины «место регистрации» и «налоговый резидент» суть синонимы. Таким образом, основным признаком является регистрация на территории России.

<sup>1</sup> См.: Золотарева А., Киреева А., Корниенко Н. Указ. соч. С. 117.



Как говорилось выше, в международной практике применяются два принципа налоговой юрисдикции: принцип резидентства и территориальный принцип. Принцип резидентства предполагает, что доходы резидентов данного государства (полученные как на территории государства, так и за его пределами) подлежат налогообложению в этом государстве. У нерезидентов облагаются только доходы, полученные от источников в данном государстве. Территориальный принцип основывается на национальной принадлежности источника дохода. Согласно такому принципу устанавливается, что налогообложению в данном государстве подлежат только доходы, полученные на его территории. Территориальный принцип получил распространение в государствах с общей системой права, в то время как во многих государствах с романо-германской правовой системой применяется принцип резидентства. Следовательно, в России этот принцип юрисдикции является действующим.

Одним из аспектов, связанных с институтом налогового резидентства, является функционирование представительств иностранных организаций на территории РФ. Следует отметить, что наличие постоянного представительства не означает *ipso facto* статуса налогоплательщика в качестве резидента.

В НК РФ закреплено определение термина «постоянное представительство». В соответствии со ст. 306 НК РФ под постоянным представительством для целей обложения налогом на прибыль признается любое обособленное подразделение или иное место деятельности иностранной компании, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории России. Кроме того, наличие доверенного лица, осуществляющего деятельность на территории РФ от имени и в интересах иностранной организации, может быть квалифицировано как образование постоянного представительства. В отличие от гражданско-правового термина «представительство» понятие «постоянное представительство», определенное в налоговом законодательстве, не относится к организационно-правовой форме, а связано с правоотношениями по уплате налога на прибыль в России.

Исходя из дефиниции постоянного представительства, закрепленной в НК РФ, можно выделить его основные признаки:

- а) наличие обособленного подразделения или иного места деятельности иностранной организации на территории РФ;
- б) извлечение прибыли на территории РФ;
- в) осуществление предпринимательской деятельности через обособленное подразделение на регулярной основе.

В связи с этим представляется интересной дефиниция постоянного представительства, закрепленная в Директиве Совета 90/435/ЕЕС от 23 июля 1990 г<sup>1</sup>. «Для целей настоящей Директивы понятие «постоянное представительство» означает постоянное место ведения деятельности, находящееся в государстве-члене, через которое полностью или частично ведется деятельность компании другого государства-члена в такой степени, в которой прибыль от ведения такой деятельности через представительство подлежит налогообложению в государстве-члене, в котором оно находится, в силу соответствующего двустороннего договора об избежании двойного налогообложения или в отсутствие такового — в силу положений национального законодательства» (ст. 2). Представляется, что опыт государств — членов ЕС в части правового института налогового резидентства может быть принят во внимание при развитии интеграционных процессов в рамках Таможенного союза России, Белоруссии и Казахстана.

На примере зарубежного опыта видно, что институт налогового резидентства взаимосвязан с такими отраслями права как иммиграционное, трудовое, гражданское и международное, т. е. институт налогового резидентства имеет комплексный характер. Сказанное относится прежде всего к законодательству государств — членов ЕС. Таким образом, здесь выявляется тенденция к укрупнению различных правовых институтов и дифференциации правового регулирования.

<sup>1</sup> Official Journal. L. 225. 20/08/1990. P. 0006–0009, <http://www.ibc-madeira.com/Files/Filer/SDM/Official%20Publications/EEC.pdf>

Применительно к опыту России этот факт может означать, что с развитием интеграционных процессов в рамках Таможенного союза России, Белоруссии, Казахстана будет происходить дальнейшее развитие и совершенствование правового института налоговых резидентов. Однако для этого необходимо разрешить те проблемы в этой сфере, которые уже есть.

### РАЗДЕЛ 3.

#### **СПОСОБЫ И МЕХАНИЗМЫ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРИМЕНЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О КОНТРОЛИРУЕМЫХ ИНОСТРАННЫХ КОМПАНИЯХ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Обмен налоговой информацией используется соответствующими компетентными органами не только в рамках деятельности, обеспечивающей избежание двойного налогообложения, но и для борьбы с уклонением от налогообложения.

Среди интеграционных объединений наибольшей активностью в вопросе установления международного информационного обмена по налоговым вопросам отличается деятельность Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

Одним из последних глобальных проектов ОЭСР является разработка и повсеместное внедрение инструментов противодействия «вредоносной налоговой практике» или «несправедливой налоговой конкуренции» («harmful tax practices») и приведение всех стран и территорий в соответствие с международными стандартами налоговой прозрачности.

В 1998 г. ОЭСР был сделан Доклад<sup>1</sup>, посвященный проблемам недобросовестной налоговой конкуренции, в котором были определены основные критерии вредной налоговой политики. В частности, одним из критериев было признано отсутствие механизмов обмена налоговой информацией аналогичных тем, что устанавливаются модельными соглашениями ОЭСР.

В последние два десятилетия происходят новые качественные изменения в обмене налоговой информацией. Меняется

<sup>1</sup> <http://www.oecd.org/dataoecd/25/26/44430243.pdf>

характер информационного обмена от обмена сведениями о законодательстве, опыте работы, подготовке и переподготовке кадров переходят к обмену данными по конкретным налогоплательщикам. На смену взаимодействию на основе запросов приходит постоянный обмен информацией, на регулярной основе передаются данные, например, об участниках ВЭД, деятельности интернациональных компаний.

В результате активной деятельности ОЭСР последние годы отмечены бурным стремительным развитием международного сотрудничества в сфере обмена налоговой информацией и подписанием большого количества двусторонних налоговых соглашений в этой области.

Однако Российская Федерация до настоящего времени так и не стала полноправным членом ОЭСР, так же как членом иных международных интеграционных объединений, что приводит к отставанию процесса развития отечественной системы информационного обмена от зарубежных стран. Вместе с тем в Бюджетных посланиях Президента РФ на 2010, 2012 и 2013 гг. отмечена необходимость усиления борьбы с офшорами и налоговыми схемами<sup>1</sup>. Данная работа невозможна без создания эффективной системы информационного взаимодействия между налоговыми органами.

Стоит отметить, что Россия весьма пассивно реализовывает рекомендации ОЭСР о заключении соглашений об обмене информацией. В настоящее время таких специальных соглашений заключено только 13, а соглашений с офшорной территорией — лишь одно, причем соглашение с Кипром было заключено еще СССР.

### 3.1. МЕЖДУНАРОДНЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ ОБМЕНА ИНФОРМАЦИЕЙ ПО НАЛОГОВЫМ ВОПРОСАМ

В международном праве вопросы обмена налоговой информацией регулируются целым рядом международных инструментов:

<sup>1</sup> <http://archive.kremlin.ru/text/appears/2009/05/216772.shtml>

- двусторонними налоговыми соглашениями об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал, базирующимися на Модельных конвенциях ОЭСР и ООН об избежании двойного налогообложения по налогам на доход и капитал;
- двусторонними соглашениями об обмене информацией, базирующимися на типовом Соглашении ОЭСР об обмене информацией по налоговым вопросам 2002 г.;
- международными инструментами, специально разработанными для целей административной взаимопомощи по налоговым вопросам, например, Совместной конвенцией Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи в налоговых делах 1988 г., Конвенцией о взаимной помощи в налоговых вопросах между скандинавскими странами 1972 г.;
- международными соглашениями о помощи в судебных делах, например Европейской конвенцией о взаимной помощи по уголовным вопросам 1959 г. (в случаях уголовного преследования за налоговые преступления).

Кроме того, процедуры предоставления помощи иностранным юрисдикциям могут предусматриваться в национальном законодательстве. Например, некоторые страны предоставляют информацию другим странам при выполнении определенных условий на основе принципа взаимности даже при отсутствии двойного международного соглашения на основании положений национального законодательства.

В работе детально рассмотрены формы (виды) обмена информацией: обмен информацией по запросу, автоматический обмен информацией, спонтанный обмен информацией, обмен информацией по отраслевым вопросам, иные формы информационного обмена, включая одновременные налоговые проверки, визиты полномочных представителей компетентных органов одного государства в другое. Для более детального анализа механизмов и форм информационного сотрудничества по налоговым вопросам, приемлемых для Российской Федерации, детально рассмотрены положения

международных модельных конвенций, по образцу которых заключаются двусторонние налоговые соглашения. Рассмотрены положения Модельной конвенция ОЭСР об избежании двойного налогообложения по налогам на доход и капитал, Конвенции Совета Европы и Организации экономического сотрудничества и развития о взаимной административной помощи по налоговым делам, Северной конвенции о взаимной административной помощи при разрешении налоговых вопросов в части обмена налоговой информацией. Кроме перечисленных соглашений рассмотрены также соглашения о принципах взимания косвенных налогов, соглашение о сотрудничестве и взаимной помощи по налогам в рамках СНГ.

В рамках данной работы проведен анализ некоторых двусторонних соглашений и международных конвенций Российской Федерации об информационном обмене по налоговым вопросам.

### 3.2. АНАЛИЗ СУЩЕСТВУЮЩЕЙ БАЗЫ ДЛЯ РАЗВИТИЯ ИНФОРМАЦИОННОГО ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Анализ внутреннего законодательства и существующих международных соглашений показал, что уровень информационного обмена по налоговым вопросам в Российской Федерации остается достаточно низким.

Во-первых, количество заключенных соглашений остается небольшим. Во-вторых, эти соглашения заключены преимущественно со странами постсоветского пространства, что умаляет роль России как полноправного партнера в интеграционных объединениях.

Работа по развитию информационного обмена ведется налоговыми органами, но происходит это нерегулярно, что снижает качество и результативность такой работы. К примеру, список государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (Приложение к Приказу Министерства

финансов Российской Федерации от 13 ноября 2007 г. № 108н (в ред. Приказа Минфина РФ от 02.02.2009 № 10н), обновляется достаточно редко. Внесение изменений в положения Налогового кодекса РФ, позволяющие проводить одновременные налоговые проверки и осуществлять выезд полномочных представителей, до сих пор не обеспечено.

Несмотря на то что обмен налоговой информацией в форме обмена по запросам и спонтанного обмена ведется постоянно, порядок обмена не отражен в нормативных актах, отсутствует типовая форма запроса на обмен информацией с соответствующими органами.

Заключен ряд соглашений, связанных с обменом информацией в отношении косвенного налогообложения, однако информационный обмен по данным соглашениям ограничен лишь суммами уплаченных налогов. Таким образом, в настоящее время институт обмена информации по налоговым вопросам в Российской Федерации недостаточно развит.

#### **РАЗДЕЛ 4.**

#### **МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ОФШОРНЫХ КОМПАНИЙ ПРИМЕНИТЕЛЬНО К КОНТРОЛИРУЕМЫМ ИНОСТРАННЫМ КОМПАНИЯМ**

Одним из приемов минимизации и оптимизации налогообложения является аккумуляция дохода международной группы на компании, зарегистрированной в стране, где уровень налогообложения достаточно низок или в идеале вообще нулевой, например на Британских Виргинских островах, где отсутствуют налог на прибыль организаций (корпоративный налог) и налог на доходы физических лиц (подходный налог), также отсутствуют НДС и налог с продаж. Законодательство о КИК не дает возможности при использовании офшорной компании напрямую избежать налогообложения в стране своего резидентства. При этом законодательство каждой из зарубежных стран имеет свои национальные особенности в вопросе осуществления налогового администрирования доходов контролируемых иностранных компаний.

Правила контролируемых иностранных компаний следуют рекомендациям Организации экономического сотрудничества и развития, среди которых выделяется комплекс предложений по введению в национальные налоговые системы правил, устраняющих выгоды от использования офшоров.

Законодательство о контролируемых иностранных компаниях существует в Австрии, Дании, Финляндии, Франции, Германии, Венгрии, Италии, Литве, Норвегии, Португалии, Испании, Швеции, Турции, Англии. При этом наиболее развернутое и полное законодательство о КИК существует в США.

В настоящее время законодательство о контролируемых иностранных компаниях отсутствует в Бельгии, Болгарии, Хорватии, Кипре, Чехии, Эстонии, Греции, Ирландии, Латвии, Голландии, Мальте, Польше, Румынии, Сербии, Словакии, Словении, Швейцарии и России.

Тем не менее можно выделить общие и основные вопросы для всех стран, разрешение которых необходимо для эффективного административного контроля иностранных компаний, удерживающих национальный доход на территории иностранного государства.

Во-первых, это необходимость своевременного получения национальными налоговыми органами одной страны наиболее полных и достоверных сведений о доходах организации — налогового резидента в другой стране. Здесь возникает коллизия, связанная с действующими принципами международного законодательства: никакая страна, как правило, не может принудить прямыми методами соблюдать налоговые законы другую страну. Даже если речь идет о заключении международных налоговых соглашений об обмене информацией между компетентными (налоговыми) органами, то заключение таких соглашений основано на принципе добровольного согласия двух стран, а исполнение таких соглашений основано на принципе международного права — принципе взаимности.

Во-вторых, необходимо учитывать, что вопрос взимания налогов с КИК достаточно давно решается на международном уровне трех и более стран. Это связано с тем, что многосторонний страновой подход к сбору и обмену налоговой



информацией обеспечивает большую поддержку налоговому администрированию режима КИК. Большинство территорий — офшорных зон, от которых ожидается подобная информация, обычно не заинтересованы в оказании помощи другим странам в виде предоставления им необходимой для налогового административного контроля КИК информации. Страны, в которых действует режим КИК, имеют ряд договоров об избежании двойного налогообложения, но даже когда такие договоры подписаны, положения об обмене информацией в них либо отсутствуют, либо крайне ограничены и носят формальный характер, не обеспеченный механизмами эффективной реализации. Многие такие страны имеют ратифицированные обеими сторонами договоры об обмене налоговой информацией (договоры о взаимной административной помощи по налоговым вопросам), однако они также не подлежат полноценному исполнению по ряду причин. Например, отсутствие технического оснащения налоговых служб, их недостаточная кадровая составляющая, отсутствие политической воли у одной из сторон исполнения положений заключенных соглашений и проч.

Определенную помощь в данном случае могут оказать многосторонние соглашения, положения которых направлены на оказание взаимной административной помощи налоговыми службами различных стран друг другу. Речь идет о таких многосторонних соглашениях, как Конвенция северных стран по оказанию взаимной помощи по налоговым вопросам 1973 г., Директива по оказанию взаимной помощи от 19 декабря 1977 г., которая действует на территории ЕС и предусматривает в своей ст. 1, что компетентные органы стран — членов ЕС «обмениваются любой информацией, которая поможет им произвести правильную оценку налогов на доходы и капитал».

Несмотря на то что в области международного сотрудничества был достигнут определенный прогресс, его влияние на способность той или иной страны эффективно использовать меры в рамках режима КИК сильно ограничено. Это связано в первую очередь с отсутствием во многих странах законодательства о КИК, а там, где такое законодательство принято, оно во многом разнится по отношению друг к другу.

В первую очередь для любой страны важно законодательно определить критерии, в соответствии с которыми та или иная компания будет признана по отношению к этой стране контролируемой иностранной компанией. В рамках работы был детально рассмотрен опыт США, Финляндии, Великобритании, Франции, а также рассмотрен опыт Италии, Дании, Германии, Норвегии, Беларуси, Канады, Казахстана. Анализ законодательства зарубежных стран позволил определить, что критерии в странах, где действует национальное законодательство о контролируемых иностранных компаниях, достаточно схожи, однако различно их содержание, т. е. наполненность таких критериев. Можно выделить основные критерии признания компании контролируемой иностранной компанией, которые используются во всех странах, где принято законодательство о контролируемых иностранных компаниях:

- владение резидентом страны определенной долей участия в иностранной компании, которая зарегистрирована в другой стране, особенно в стране, признанной низконалоговой юрисдикции. Например, в Германии и США эта доля составляет 50%, в Дании и Великобритании — 25%, в Казахстане и Норвегии (косвенное владение) — 10%;
- прибыль иностранной компании подлежит в этой стране налогообложению по более низкой ставке налога, чем в стране резидента, который владеет долей в такой компании. При этом страны устанавливают различные уровни такого различия в налоговых ставках. Допустим, в Финляндии такой уровень налогообложения должен составлять менее  $\frac{3}{5}$  соответствующего финского уровня налогообложения.

Кроме того, каждая из стран имеет свои особенности в определении критериев признания контролируемой иностранной компании. Например, в законодательстве о КИК США и Финляндии удлинение цепочек владения или «распыление» владения акциями финской (американской) компании на несколько

офшорных компаний, контролируемых резидентом, не дает легальной возможности обойти законодательство о «контролируемых иностранных компаниях», так как в законе говорится не только о прямом, но и о косвенном владении. Однако в отличие от законодательства США законодательство Финляндии не оговаривает случаи использования трастов, фондов и подобных инструментов в цепочках владения. По британскому законодательству резидент Великобритании, контролирующей зарубежную компанию, полностью или частично включает в свой налогооблагаемый доход ее прибыль, даже и не распределенную в виде дивидендов. При этом зачет налога, уплаченный контролируемой дочерней компанией, нельзя.

## **РАЗДЕЛ 5.**

### **ПРАВОВЫЕ МЕХАНИЗМЫ И ИНСТРУМЕНТЫ ДЛЯ ПРЕДОТВРАЩЕНИЯ АККУМУЛИРОВАНИЯ ПРИБЫЛИ В ОФШОРНЫХ ЮРИСДИКЦИЯХ КОНТРОЛИРУЕМЫХ ИНОСТРАННЫХ КОМПАНИЙ РОССИЙСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ**

Для реализации правил о контролируемых иностранных компаниях в Российской Федерации необходимо:

- включить понятие и соответствующие критерии КИК в НК РФ;
- ввести обязанность для юридических лиц — налоговых резидентов РФ указывать в налоговых декларациях все иностранные аффилированные компании, а также предоставлять данные о долях участия в таких компаниях;
- определить правила вычисления доходов дочерней компании, при этом целесообразно при определении дохода по правилам КИК руководствоваться внутренними российскими налоговыми правилами по определению дохода;
- определить механизм избежания двойного налогообложения, который будет использоваться;

- усовершенствовать процедуру подтверждения статуса налогового резидента Российской Федерации, приняв соответствующий нормативный правовой акт;
- расширить критерии определения налогового резидентства юридических лиц, заложить такие критерии, например, как место нахождения органов управления организацией и местонахождение участников юридического лица, которые владеют в организации контрольным пакетом.

Также желательно установить критерий минимального размера получаемого дохода, при котором доходы владельцев останутся неизменными, если общий доход (или соответствующий доход) КИК не превышает определенной суммы.

С учетом того, что зависимость налогового администрирования от обмена информацией в вопросе КИК очень велика, должны действовать четкие механизмы обмена информацией. При этом важно осознавать, что нужны механизмы как для применения правил о КИК для нужд РФ, так и для стран — партнеров РФ по договорам, так как процессы обмена носят обоюдный характер.

Необходимо активизировать процесс заключения соглашений «О сотрудничестве и обмене информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства», предусматривающих различные формы обмена информацией по налоговым вопросам. В этой связи следует рекомендовать развивать международное сотрудничество по вопросам информационного взаимодействия в части включения в соглашения иных форм обмена налоговой информацией, так как, например, на сегодняшний день в России скоординированных одновременных проверок организаций, осуществляющих транснациональную экономическую деятельность, не проводится. Данное направление международного сотрудничества налоговых администраций необходимо активизировать в ближайшей перспективе.

Особое внимание следует обратить на необходимость заключения международных соглашений с европейскими странами, так как имеющийся опыт специальных соглашений

об информационном обмене ограничивается кругом стран постсоветского пространства.

Исходя из ближайших планов по совершенствованию налогообложения в соответствии с Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов необходимо внести изменения в Налоговый кодекс РФ для противодействия использованию международных налоговых соглашений в неблагоприятных целях, создания налоговых стимулов для перехода организаций из офшорных зон в юрисдикцию Российской Федерации.

Для ограничения применения льгот и преференций, предусмотренных действующими международными договорами, участником которых является Российская Федерация, в тех случаях, когда конечными бенефициарами таких льгот и преференций не являются резиденты стран — участников таких договоров, необходимо оперативно получать такую информацию. Учитывая опыт ОЭСР, данное направление реализуемо при условии установления всестороннего информационного взаимодействия между компетентными органами договаривающихся стран.

Особое внимание следует обратить на то, что МВД России не является пока компетентным органом в сфере международных соглашений, позволяющих получать оперативно значимую информацию до возбуждения уголовного дела, и это может негативно отразиться на эффективности выявления уклонений от налогообложения. При доработке существующих соглашений (заключении новых) целесообразно предусмотреть возможность осуществления информационного обмена не только налоговой службой, но органами внутренних дел.

В этой связи весьма эффективным могло бы стать образование в системе указанных органов исполнительной власти структурных подразделений, специализирующихся на осуществлении информационного обмена.

Введение правил о КИК окажет необходимую помощь в борьбе с выводом капиталов, со злоупотреблениями низконалоговыми юрисдикциями и на фоне применения в РФ

не самых высоких ставок по основным налогам на доходы и с предпринимательской деятельности юридических лиц это выступит реальной мерой защиты бюджета РФ в налоговой конкуренции с другими странами.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Бюджетные послания Президента РФ на 2010, 2011 и 2012 годы.  
Директива Совета 90/435/ЕЕ от 23 июля 1990 года.

Кодекс Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) от 10.12.2008 г.

Модельная конвенция ОЭСР об избежании двойного налогообложения по налогам на доходы и капитал.

Модельное соглашение ОЭСР об обмене информацией в сфере налогообложения.

Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 годы.

Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов.

Протокол «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств — членов Таможенного союза об уплаченных суммах косвенных налогов» от 11.12. 2009 г.

Северная конвенция о взаимной административной помощи при разрешении налоговых вопросов.

Соглашение «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе» от 25.01.2008 г.

Соглашение Правительств государств — участников стран СНГ «О сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере» от 04.06.1999 г.

Code Général des Impôts.

Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta, 16.12.1994 (1217/1994).

*Дернберг Р.Л.* Международное налогообложение. М.: ЮНИТИ; Будапешт: COLPI, 1997.

*Золотарева А., Киреева А., Корниенко Н.* Налоговое администрирование. Основные итоги реформы. М., 2008.

Российская экономика в 2006 году. Тенденции и перспективы. (Выпуск 28). М.: ИЭПП, 2007.

*Andersson K., Eberhartinger E., Oxelheim L.* National tax police in Europe: To be or not to be. Springer 2007.

*Andersson S.* CFC rules and double tax treaties. The OECD and UN model tax conventions, 2006.

*Blumberg M.* The OECD'S report on harmful tax competition: Is 'Harmful Tax Competition' Actually Harmful? LL. M. Tax Program, Osgoode Hall Law School, January 24, 2001.

*Devereux M., Griffithan R., Klemm A.* Corporate income tax reforms and international tax competition. Economic Policy, 2002.

*Holmes K.* International tax policy and double tax treaties: an introduction to principles and application. Amsterdam, IBFD, 2007.

*Loewenfeld E.* Nationality and the Right of Protection in International Public Law (1956) // 42 Grotius Society Transactions 5-22.

*Jones J.M.* The Nottebohm Case // (1956) 5 ICLQ 230-44.

Council of the EUROPEAN Union (1999) Report SN 4901/99.

EC (2006) Business Europe Task Force on CCCTB, Comments on Document CCCTB/WP/047: Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group — Sharing Mechanism, 8 March, 2006.

EC (2004) Commission Non-Paper to informal EFOFIN Council: A Common Consolidated EU Corporate Tax Base.

EC (2002) EU welcomes WTO definitive confirmation that US export subsidies (Foreign Sales Corporations) are illegal, and calls on US to comply with WTO findings.

OECD (1998) Harmful tax competition: an emerging global issue.

OECD (2001) Project on harmful tax practices: The 2001 Progress report.

OECD (2006) Project on harmful tax practices: 2006 update on progress in member countries.

OECD (2000) Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices.

OECD (1998) Report on harmful tax competition.

*Научная литература*

Серия «Научные доклады: государство и право»

*Заказное издание*

Наталья Юрьевна Корниенко  
Елена Евгеньевна Великова

**Правовые проблемы администрирования  
контролируемых иностранных компаний**

Выпускающий редактор *Е. В. Попова*  
Редактор *В. Л. Борисова*  
Художник *В. П. Коршунов*  
Оригинал-макет *О. З. Элоев*  
Компьютерная верстка *Т. А. Файзуллина*

Подписано в печать 23.12.13. Формат 60х90/16  
Гарнитура ПТ Сериф. Усл. печ. л. 1,5. Тираж 500 экз.  
Заказ № 1118

Издательский дом «Дело» РАНХиГС  
119571, Москва, пр-т Вернадского, 82–84  
Коммерческий отдел – тел. (495) 433-25-10, (495) 433-25-02  
com@anx.ru  
www.domdelo.org

Отпечатано в типографии РАНХиГС  
119571, Москва, пр-т Вернадского, 82–84