

## **Международные налоговые соглашения и их использование в налоговом планировании**

Очень многие страны мира имеют между собой соглашения по налоговым вопросам. Заключаются они в основном для того, чтобы исключить возможность обложения налогом одного и того же дохода дважды — в двух странах. В качестве «побочного продукта» такие соглашения зачастую дают возможность использования компаний из соответствующих стран в качестве инструмента налогового планирования, то есть для уменьшения налогов в международной коммерции.

### **Зачем их заключают**

Международные налоговые соглашения или договоры об исключении двойного налогообложения весьма распространены в межгосударственных отношениях. Государства заключают их для облегчения экономического сотрудничества между своими гражданами и организациями. Дело в том, что в силу «нестыковки» национальных налоговых законодательств различных стран налоговая ситуация при ведении международной коммерции может оказаться весьма неопределенной. Не всегда очевидно даже то, налоговым резидентом какого из государств является тот или иной хозяйствующий субъект (например, физическое лицо, живущее в одной стране, но ежедневно едущее на работу в другую; или юридическое лицо, зарегистрированное в одной стране, но фактически ведущее деятельность в другой). При отсутствии соглашения возможна ситуация, когда один и тот же доход облагается налогом в обеих странах. Например, прибыль от действия представительства иностранной компании всегда облагается налогом по месту нахождения этого представительства. Однако эта прибыль также облагается налогом и по месту нахождения самой иностранной компании. Устранение этой явной несправедливости и установление четких налоговых правил для международных коммерческих операций и есть основная цель заключения налогового договора.

И, кроме того, в последнее время налоговыми властями всех стран мира все больше внимания уделяется предотвращению уклонения от налогов участников международной коммерции. Поэтому в большинство договоров последних лет включены положения, предусматривающие обмен налоговой информацией и взаимную помощь по расследованию соответствующих дел.

### **Кто их заключает**

Как правило, налоговые договоры заключаются между странами с «нормальным» уровнем налогообложения, а офшорные зоны, то есть страны с нулевыми (или близкими к нулю) налогами, таких договоров не имеют. Это и неудивительно. Если нет налога, то нет и двойного налогообложения, а, стало быть, незачем договариваться о его исключении. Предоставлять же односторонние налоговые льготы офшорным компаниям страны с высокими налогами никак не настроены. Даже если договор с такой страной заключается, то, как правило, офшорные компании из-под его действия в явном виде выводятся.

До последнего времени важнейшим исключением из этого правила был Кипр. Несмотря на действующую на острове офшорную зону, Кипру удалось заключить значительное число налоговых договоров, в том числе и с Россией — кстати, весьма выгодный. Поскольку кипрские офшорные компании не были совсем безналоговыми — они облагались налогом по льготной ставке 4,25%, —

то они счастливым образом попадали под действие большинства договоров и широко использовались для снижения налогов резидентами соответствующих стран, особенно россиянами. В результате налоговой реформы на Кипре и закрытия офшорной зоны это положение изменилось, но не очень радикально, так как действующая с 2003 г. общая налоговая ставка в 10% все равно значительно ниже ставок налога на прибыль большинства развитых стран.

Кроме двусторонних налоговых соглашений, могут действовать и многосторонние договоренности. Так, все страны ЕС применяют к резидентам друг друга унифицированные правила по исключению двойного налогообложения в отношении дивидендов, получаемых от дочерних компаний. Таким образом, тот же Кипр после вхождения в ЕС резко расширит свою международную налоговую сеть.

Что касается офшорных зон, то с ними развитые страны могут заключать соглашения не об исключении двойного налогообложения, а об обмене налоговой информацией. Это значит, что если, скажем, в США возникнут вопросы к некому налогоплательщику в отношении его сделок с некой багамской компанией, то по условиям такого соглашения правительство Багамских островов обязано будет предоставить США всю необходимую информацию о данной компании.

### **Как их используют**

Международные налоговые соглашения имеют важные последствия для налогового планирования. Помимо того, что они выполняют свою прямую функцию, то есть облегчают межгосударственную коммерцию и снимают двойное бремя налогов, некоторые их положения позволяют дополнительно снижать налоги путем целенаправленного структурирования бизнеса.

Прежде всего речь идет о положениях, относящихся к налогам у источника на так называемые пассивные доходы: дивиденды, проценты, роялти, а также на доходы от международных перевозок. Обычно при выплатах таких доходов зарубежному партнеру резидент некоторой страны должен удержать и выплатить в казну своего государства налог по определенной ставке. При наличии же договора между двумя этими странами ставка может быть существенно уменьшена или же налог у источника может вовсе не взиматься.

Благодаря этому при построении схемы деятельности того или иного международного бизнеса часто существует возможность выбрать юрисдикцию или набор юрисдикций, обеспечивающий минимальные налоговые потери при осуществлении данных выплат. В этих юрисдикциях и осуществляется регистрация компаний, предназначенных в первую очередь именно для налоговых целей.

Например, в качестве холдингового элемента всей структуры, получающего дивиденды от всех ее составных частей, может использоваться компания из страны, налоговые договоры которой предусматривают минимальную ставку налога у источника на дивиденды, для владения патентами, принадлежащими данной структуре — компания из страны, куда с минимальными потерями могут выплачиваться роялти и т.д. Естественно, при этом надо учитывать и уровень налогообложения в самой стране, где скапливаются дивиденды или роялти, а также возможные налоговые потери при дальнейшем распределении накопленной прибыли. Возможны и более сложные схемы, при которых для минимизации суммарных налоговых потерь дивиденды, проценты или роялти передаются по цепочке из одной страны в другую.

Соглашения могут использоваться и для минимизации налогов в строительстве. Обычно по условиям соглашения строительная площадка, существующая менее определенного периода времени (например, 12 месяцев), не образует постоянного представительства. Это значит, что доход зарубежной компании, ведущей строительство, не облагается налогом по месту нахождения площадки (а облагается только по месту регистрации компании). Таким образом, краткосрочное строительство может быть выгодно вести от имени специально зарегистрированной компании из соответствующей страны.

Такое целенаправленное использование налоговых договоров для минимизации налоговых выплат называется по-английски «*treaty shopping*», что можно перевести как «налоговый шопинг», и не очень-то приветствуется властями. Иногда в тексты самих соглашений или в национальное законодательство вносятся специальные положения, направленные против такого экономического поведения. Однако в большинстве случаев подобное использование налоговых соглашений законом все же не возбраняется.

### **Структура налогового соглашения**

Первые налоговые соглашения разрабатывались в начале двадцатого века. С тех пор была проделана огромная работа по выработке и оптимизации стандартных положений налогового договора. В 1963 г. свою модель налогового договора предложила Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). С тех пор большинство заключаемых налоговых соглашений следует именно этой модели, ввиду чего все они имеют примерно одинаковую структуру, хотя и различаются в деталях, в частности, в ставках налогов у источника. Эта модель претерпевает изменения со временем. В 1977 г. ОЭСР предложила новую версию, а в 1992 г. — следующую за ней. Кроме того, к модели иногда принимаются дополнения, а также имеются обширные и постоянно дописываемые официальные комментарии ОЭСР. Структура договора, тем не менее, остается в основном неизменной.

Суть соглашения об избежании двойного налогообложения отражается в его названии. Оно может называться по-разному: соглашение, конвенция, договор. Это никакой роли не играет. Важно обратить внимание на то, избежание двойного налогообложения в отношении каких именно налогов им предусмотрено. К ним могут относиться только налоги на доходы, либо на доходы и имущество (капитал). Кроме того, во многих договорах последних лет в наименовании имеется важное добавление «и предотвращении уклонения от уплаты налогов». Это значит, что в текст договора введены специальные положения, направленные на взаимопомощь в сборе налогов.

Типичная структура соглашения такова. Определяются лица, к которым применяется соглашение (резиденты). Определяются налоги, к которым применяется соглашение (на доход или на доход и имущество). Устанавливается, что доходы постоянного представительства иностранной компании подлежат налогообложению по месту его нахождения (при этом дается развернутое определение постоянного представительства). Отдельно оговаривается налогообложение доходов от международных перевозок, авторских прав и лицензий, дивидендов и процентов (устанавливается максимально допустимая ставка налога у источника), а также доходов от имущества. Если соглашение распространяется на налоги с имущества, оговаривается порядок их взимания. Определяется порядок налогообложения физических лиц. Устанавливается порядок исключения двойного налогообложения (кредитный метод или метод исключения дохода из налоговой базы). Соглашение может содержать специальные положения против уклонения от налогов, в том числе принципы на-

логообложения ассоциированных предприятий (например, кипрских компаний, контролируемых россиянами). Предусматривается обмен информацией между налоговыми органами двух стран. Наконец, даются заключительные положения относительно недискриминации, условий применения соглашения, урегулирования спорных вопросов и т.д.

### **Налоговые соглашения России**

Россия унаследовала от СССР налоговые соглашения более чем с двумя десятками стран. Сразу после распада Союза Россия начала активную деятельность по подписанию новых договоров и перезаключению старых. В настоящее время действует более 50 налоговых соглашений РФ, из которых лишь пять из них заключены еще СССР. С большинством развитых стран соглашения уже имеются.

Явных офшорных зон в списке стран, имеющих соглашения с Россией, практически нет. Исключение — все тот же Кипр, который в основном именно по этой причине и стал — еще при Горбачеве — традиционной офшорной базой россиян. Старое, чрезвычайно выгодное, соглашение Кипра с СССР от 1982 г. было заменено новым, от 1998 г. (применяется с 2000 г.), однако большинство налоговых льгот сохранилось в неприкосновенности, за исключением введения ненулевой ставки налога на дивиденды. Даже ликвидация офшорной зоны на Кипре вряд ли будет означать прекращение использования кипрских компаний российскими предпринимателями. Новая ставка налога в 10% не так уж и высока, и, с учетом выгод налогового соглашения и возможностей по использованию составных схем, кипрские компании продолжают оставаться уникальным инструментом налогового планирования.

Кроме того, имеется налоговое соглашение с Малайзией. Ее офшорные компании, регистрируемые на острове Лабуан, подобно кипрским, не являются совсем безналоговыми, а платят налог по льготной ставке 3%, в результате чего попадают и под действие соглашения. Однако договор с Малайзией менее выгоден, и такие компании довольно редко используются.

Есть у России и налоговое соглашение и с Ирландией, самой низконалоговой страной Европейского союза (не считая Гибралтара). С 1993 г. ирландские компании платят налог по ставке 12,5%, и в определенных схемах, прежде всего предназначенных для коммерции в рамках ЕС, их использование вполне рентабельно.

Имеются соглашения и с такими странами, как Нидерланды и Люксембург, которые, не будучи офшорными зонами, тем не менее в силу специфики своего налогового законодательства традиционно используются для регистрации холдингов, а Нидерланды также для регистрации компаний, выступающих в качестве транзитного элемента в составных схемах по выплате роялти и процентов.

Следует иметь в виду, что такие безналоговые (в соответствующей конфигурации) структуры как американские компании с ограниченной ответственностью (LLC), британские товарищества с ограниченной ответственностью (LLP), а с 2003 г. и кипрские нерезидентные компании, не попадают под действие налоговых соглашений с соответствующими странами — именно из-за того, что они безналоговые.

Если же с некоторой страной налогового соглашения нет, то Россия предоставляет своим компаниям одностороннее освобождение от двойного налогообложения. Это значит, что если российская компания законным образом уплатила налог за рубежом, то при предоставлении соответствующих справок он принимается к зачету при уплате налога дома, в России.

### **Выводы**

Таким образом, межгосударственные налоговые соглашения могут использоваться для минимизации налоговых выплат участниками международной коммерции. Для составления эффективных схем налогового планирования следует обращаться к специалистам.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay

тел. (095) 790-2660; 924-1300

2002 г.