

Законодательство Финляндии о контролируемых иностранных компаниях

Как в России, так и за рубежом предприниматели проявляют немалую изобретательность в том, чтобы снизить уровень своего налогового бремени. Иногда этой цели возможно достичь совершенно законным образом (и тогда подобная деятельность именуется налоговым планированием), но иногда предприниматели пересекают грань законности и применяют противоправные схемы (и тогда это уклонение от налога).

В свою очередь, законодатели соответствующих стран обычно стремятся предотвратить потери бюджета, перекрывая предпринимателям пути минимизации налогов. С одной стороны, эта цель может достигаться путем ужесточения ответственности за нарушение действующих норм. С другой стороны, нередко принимаются специальные нормы, направленные на исключение использования тех приемов налоговой минимизации, которые ранее считались вполне правомерными.

Типичным приемом минимизации налогообложения в международной коммерции является аккумулирование дохода международной группы на компании, зарегистрированной в стране, где уровень налогообложения достаточно низок или, в идеале, вообще нулевой. Ответом на этот прием законодателей большинства развитых стран стало так называемое «законодательство о контролируемых иностранных компаниях». Смысл этого законодательства состоит в том, что даже нераспределенные доходы зарубежной компании, контролируемой резидентами данной налогооблагаемой страны, включаются в налогооблагаемый доход этих резидентов. Детали законодательства, естественно, определяются законодателями каждой страны самостоятельно.

Что касается России, здесь законодательство о контролируемых иностранных компаниях пока не принято, хотя уже довольно давно ведется речь о его разработке. В частности, «Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008-2010 гг.», принятые Правительством РФ в 2007 году, предусматривают, что к 2009 году должно быть разработан и введен в действие российский вариант законодательства о контролируемых иностранных компаниях.¹ Тем не менее соответствующий проект пока не вносился на рассмотрение. Бесспорно, для выработки работоспособного законодательства следует учитывать опыт других государств, в том числе стран ЕС, таких как Финляндия. Кроме того, как справедливо отмечается в «Основных направлениях...», необходимым условием эффективного администрирования этого законодательства является заключение международных соглашений об обмене налоговой информацией, прежде всего с основными офшорными зонами.

Настоящая статья посвящена анализу законодательства Финляндии о контролируемых иностранных компаниях. Оно может оказаться полезным в качестве модели и для российских законодателей.

Общие принципы налогообложения

Чтобы стала ясна общая картина налогообложения в Финляндии, сделаем краткий обзор ее налоговой системы.

¹ Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008-2010 гг. Одобрены на заседании Правительства РФ (Протокол от 2 марта 2007 г. №8). С. 41. Доступно по адресу: <<http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2007/05/taxpoltend.pdf>>.

Физическое лицо считается резидентом Финляндии, если оно (1) имеет «постоянное жилье» или «место обычного проживания» в Финляндии; или (2) присутствует в Финляндии непрерывно в течение более шести месяцев. При этом кратковременные отлучки не нарушают «непрерывности» присутствия. Граждане Финляндии, покинувшие страну, продолжают считаться резидентами в течение трех полных календарных лет, если не докажут разрыва связей с ней.

Налоговые соглашения Финляндии с другими странами могут вносить коррективы в определение налогового резидента (если обе страны считают лицо своим резидентом), а также в ставки налогов у источника и т.д.

Нерезиденты облагаются налогом на доходы от источников в Финляндии. К доходам из финских источников относятся, в частности, зарплата за работу в Финляндии (ставка налога 35%), дивиденды, проценты и роялти от финских резидентов (ставка налога 28%), а также доход от реализации недвижимости в Финляндии и акций финских компаний, в которых более 50% активов составляет финская недвижимость.

Налоговые резиденты Финляндии облагаются налогом в Финляндии на свой всемирный доход. Доход физического лица-резидента делится на «заработанный доход» (зарплата, пенсия и др.) и «инвестиционный доход» (проценты и др.). «Заработанный доход» облагается налогом по прогрессивной шкале (максимальная ставка 31,5%), а «инвестиционный доход» - по плоской шкале (28%).

По особым правилам облагаются дивиденды. В частности, дивиденды от публично котируемых компаний на 70% считаются «инвестиционным» доходом, а на 30% - освобождены от налога (то есть эффективная ставка налога составляет 19,6%). Дивиденды от некотируемых компаний делятся на «инвестиционную» и «заработанную» часть по специальной формуле.

«Прирост капитала», то есть прибыль от реализации инвестиционных активов, по общему правилу облагается налогом по плоской шкале как «инвестиционный» доход (28%). Однако в некоторых случаях прирост капитала освобожден от налога. В частности, освобождена прибыль от реализации недвижимости или акций, если период владения ими превышает десять лет. Кроме того, освобождена от налога (с некоторыми исключениями) прибыль от продажи акций компании, если налогоплательщик владеет не менее чем 10% акций компании.

Кроме общенационального налога, есть еще и муниципальные налоги на доход физического лица, взимаемые по плоской ставке от 16% до 21%, в зависимости от муниципалитета.

Что касается юридических лиц, они считаются резидентами, если зарегистрированы в Финляндии. Ставка корпоративного налога составляет 26%. К некоторым видам дохода, в частности, приросту капитала и дивидендам, применяются особые правила налогообложения. В частности, дивиденды, получаемые финской компанией от другой финской компании, по общему правилу освобождены от налога (но есть исключения). При распределении дивидендов финской компанией иностранному акционеру удерживается налог у источника по ставке 28%. Эта ставка может быть снижена международным налоговым соглашением.

Контролируемые иностранные компании

Законодательство о контролируемых иностранных компаниях действует в Финляндии с 1995 года.² В соответствии с этим законодательством, определенная доля дохода некоторых иностранных компаний подлежит налогообложению в составе дохода финских резидентов.³

«Контролируемая иностранная компания» (ulkomainen väilyhteisö) определяется как иностранное юридическое лицо, «контроль» (määräämisvalta) в котором принадлежит финским резидентам, и налог на доходы которого в стране местонахождения составляет менее 3/5 соответствующего финского уровня налогообложения, если бы компания была финской. Однако при этом некоторые компании *не считаются* «контролируемыми иностранными компаниями» по определению. К таковым относятся (1) юридическое лицо, доход которого получен в основном от промышленной или производственной деятельности, а также деятельности по перевозкам, в стране его местонахождения; (2) юридическое лицо, доход которого в основном получен от торговой и маркетинговой деятельности, которая напрямую обслуживает юридическое лицо, ведущее один из трех вышеуказанных видов деятельности, и которая в основном направлена на территорию страны местонахождения; и (3) юридическое лицо, доход которого в основном получен от компании в рамках той же группы, резидентной в той же стране, что и данное юридическое лицо, и ведущей в этой стране один из вышеуказанных видов деятельности. Кроме того, не считается «контролируемой иностранной компанией» юридическое лицо, резидентное в стране, с которой у Финляндии имеется соглашение об избежании двойного налогообложения, при выполнении следующих условий: (1) юридическое лицо является резидентом той страны по условиям соглашения, и соглашение применимо к его доходам; и (2) в той стране юридические лица подлежат обложению налогом на доход, не отличающимся существенно (в меньшую сторону) от корпоративного налога, который юридические лица платят в Финляндии, и данное юридическое лицо не пользуется специальными налоговыми льготами в той стране. При вычислении «уровня налогообложения» иностранной компании (для сравнения с 3/5 финского уровня) в расчет не принимаются дивиденды, полученные от другой «контролируемой иностранной компании», если они выплачиваются из доходов, которые уже были учтены для налогообложения в Финляндии.⁴

«Контроль» в компании считается принадлежащим резидентам Финляндии, если один или несколько резидентов прямо или косвенно владеют не менее чем 50% капитала или голосов в компании, либо имеют право на не менее чем 50% дохода от собственных средств компании.⁵

Налогообложению в Финляндии подлежит та часть прибыли «контролируемой иностранной компании», которая соответствует доле владения резидента (вместе с его ассоциированными лицами) в компании, но только если эта доля составляет не менее 10%. Здесь вновь в расчет не принимаются дивиденды, полученные от другой «контролируемой иностранной компании», если они выплачиваются из доходов, которые уже были учтены для налогообложения в Финляндии. Если сама «контролируемая иностранная компания» распределяет дивиденды резиденту, то они облагаются налогом лишь частично, а именно в той части, что превышает прибыль компании, уже включенную в налогооблагаемый доход акционера в текущем году или в предшествующие пять лет.⁶

² Laki ulkomaisten väilyhteisöjen osakkaiden verotuksesta, 16.12.1994 (1217/1994) (с последующими изменениями) («Закон»).

³ § 1 Закона.

⁴ § 2 Закона.

⁵ § 3 Закона.

⁶ § 4 Закона.

Доля в убытках «контролируемой иностранной компании» (если она получила не прибыль, а убыток) может быть отнесена резидентом-акционером на будущие периоды (в пределах пяти лет), но может зачитываться только против доли в прибыли той же компании.⁷

Если «контролируемая иностранная компания» заплатила налог на доход за рубежом, этот налог принимается к вычету при исчислении налога, подлежащего уплате в Финляндии. При этом к вычету принимается лишь фактически уплаченный, а не «номинальный» налог (в случае наличия в той стране каких-либо налоговых льгот и т.п.), даже если с данной страной есть налоговое соглашение (в котором в принципе может быть предусмотрено иное). В любом случае размер вычета не превышает размера финского налога на тот же доход.⁸

При подаче своей налоговой отчетности резидент обязан отчитаться и по доходам «контролируемой иностранной компании».⁹

В июне 2008 года правительство Финляндии внесло законопроект с поправками в действующее законодательство о «контролируемых иностранных компаниях». В случае принятия новый закон несколько сузит область применимости данного законодательства.

Согласно законопроекту, законодательство о «контролируемых иностранных компаниях» не будет применяться при выполнении следующих двух условий: (1) компания резидентна в одной из стран Европейского экономического пространства (ЕЭП)¹⁰ или в стране, имеющей налоговое соглашение с Финляндией; и (2) компания действительно физически присутствует в стране своей регистрации и ведет там подлинную коммерческую деятельность. Есть некоторые исключения. В частности, освобождение не применяется к компаниям из стран, которые внесены в «черный список» Министерства финансов Финляндии или не осуществляют обмена информацией с финскими налоговыми органами, достаточной для установления факта «подлинной коммерческой деятельности». При этом, как предполагается, существующие в настоящее время освобождения от действия законодательства о «контролируемых иностранных компаниях» также сохраняют свое действие.

Далее, согласно законопроекту, филиалы в низконалоговых юрисдикциях будут рассматриваться на равных основаниях с компаниями в низконалоговых юрисдикциях. То есть такой филиал можно будет признать «контролируемой иностранной компанией», даже если сама компания, учредившая этот филиал, зарегистрирована в высоконалоговой стране.

Наконец, согласно законопроекту, доля владения в зарубежной компании, с которой начинается применение к резиденту законодательства о «контролируемых иностранных компаниях», будет существенно увеличена: с 10% до 25%.

Как ожидается, законопроект будет принят уже осенью 2008 года и вступит в силу с 2009 года.¹¹

Итак, финское налоговое законодательство предусматривает возможность включения дохода зарубежных низконалоговых компаний в налогооблагаемый доход резидентов Финляндии, контролируемых такие компании.

⁷ § 5 Закона.

⁸ § 6 Закона.

⁹ § 7 Закона.

¹⁰ ЕЭП включает страны Европейского Союза, а также Исландию, Норвегию и Лихтенштейн.

¹¹ *Borenius & Kemppinen*. Government Bill for New CFC Legislation Issued. Доступно на сайте: www.borenius.com.

Неоднозначность при внешней простоте формулировок

Если конечным бенефициаром международной холдинговой структуры является финский резидент, весьма важную роль играют положения законодательства о «контролируемых иностранных компаниях». Если резидент Финляндии получает доход (например, дивидендный или от реализации акций финской компании) не на свое имя, а на имя контролируемой им офшорной компании, этот доход включается в налогооблагаемый доход резидента. Неподача отчетности о таком доходе является грубым нарушением налогового законодательства Финляндии, с возможными санкциями вплоть до уголовных.

Не всегда очевиден ответ на вопрос о том, попадает ли данная иностранная компания под законодательство о «контролируемых иностранных компаниях».

В частности, «уровень отсечения» установлен законом в размере 3/5 от финского уровня налогообложения. Интерпретация этого положения может быть затруднена. Так, офшорная компания, получающая дивиденды от финской компании, не платит, естественно, налогов на этот доход по месту своей регистрации. Однако и финская компания, получающая дивиденды от финской компании, также освобождена от налога на этот доход (по общему правилу). В этой ситуации вопрос о статусе офшорной компании (является ли она «контролируемой иностранной компанией») становится спорным.

Удлинение цепочек владения или «распыление» владения акциями финской компании на несколько офшорных компаний, контролируемых резидентом, не дает легальной возможности обойти законодательство о «контролируемых иностранных компаниях», поскольку в норме закона речь идет о «прямом или косвенном» владении. Законодательство не оговаривает явно случаи использования трастов, фондов и подобных инструментов в цепочках владения. Ввиду этого вопрос о том, например, является ли «контролируемой» иностранная компания, акции которой находятся в трасте с финским резидентом в качестве бенефициара, также является довольно спорным. Однако когда бенефициар такого траста имеет право на доходы, полученные от офшорной компании, то она по определению является «контролируемой иностранной компанией».

Наиболее прямой возможностью прервать цепочку «контроля» для целей законодательства о «контролируемых иностранных компаниях» является использование в качестве холдинговой компании из страны, имеющей налоговое соглашение с Финляндией, если корпоративный налог в этой стране не является «существенно отличным» от финского (см. выше точную формулировку закона). Существенно, что в данной норме речь идет не о фактической сумме налога, взимаемого с дохода данной компании, а об общей системе корпоративного налогообложения. Это предполагает возможность компаний из стран с высоким уровнем налогообложения, которые, однако, не взимают налогов на получаемые дивиденды и на прирост капитала. К таким в Европе относятся, в частности, Нидерланды и Люксембург. Однако в силу неопределенности формулировки закона ответ на вопрос о том, является ли корпоративный налог в этих странах «существенно отличным» от финского, не очевиден.

Немаловажно, что финское налоговое законодательство содержит общее положение против «обхода налогообложения», позволяющее пересмотреть налоговые последствия операций, не имеющих «деловой цели» (кроме уменьшения налогообложения). В результате возможна ситуация, когда даже формально полностью соответствующая закону схема будет признанной не имеющих тех благоприятных налоговых последствий, ради которых она создавалась.

Финское законодательство о контролируемых иностранных компаниях довольно незамысловато; оно далеко не столь сложно, как аналогичное законодательство, например, США. Это обеспечивает простоту его администрирования, так как налоговым органам не приходится каждый раз решать сложной математической задачи по определению того, является ли компания «контролируемой». Значительная часть зарубежных налогооблагаемых компаний по определению исключены из класса «контролируемых». Однако результатом простоты формулировок является и некоторая их неоднозначность, что создает потенциальные возможности для обхода законодательства или, как минимум, почву для споров между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Выводы

Финское налоговое законодательство, подобно законодательству многих развитых стран, предписывает включение дохода зарубежных низконалоговых компаний, контролируемых финскими резидентами, в налогооблагаемый доход этих резидентов. Финский вариант этих норм отличается относительной несложностью норм и возможностью их простого администрирования. Однако «платой» за это является некоторая неоднозначность формулировок, создающая потенциальную возможность их обхода. Финский опыт может быть использован при создании российского варианта соответствующего законодательства.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 624-1300