

Правовые основы международной коммерции

**Часть 7. Налогообложение
международных операций
26.08.2014**

Налогообложение международных операций

- Национальное законодательство и международные соглашения
- Налог на доход и налог у источника. Налоги на имущество. Косвенные налоги.
- Международные налоговые соглашения и директивы ЕС
- Налогообложение зарубежных филиалов и зарубежных дочерних компаний
- Офшорные компании и законодательство о КИК

Национальное законодательство и международные соглашения

- Налогообложение при осуществлении международных коммерческих операций осуществляется, разумеется, на основании национального законодательства тех стран, которые имеют то или иное отношение к этим операциям.
- Правила, установленные этим законодательством, могут быть модифицированы международными соглашениями.
- Прежде всего речь идет о соглашениях, имеющих своей целью устранение двойного налогообложения, то есть ситуации, когда один и тот же предпринимательский доход облагается налогом дважды, в двух различных странах.

Национальное законодательство и международные соглашения

- Отдельно стоит сказать о ЕС.
- Налогообложение дохода в каждой стране ЕС свое, но есть ряд директив, регулирующих отдельные аспекты этого налогообложения.
- В смысле налогообложения международных операций представляют особый интерес две директивы (которые мы обсудим далее), запрещающие взимать налог у источника на определенные виды дивидендов, процентов и роялти, выплачиваемых из одной страны ЕС в другую.

Национальное законодательство и международные соглашения

- Законодательство об НДС в каждой стране ЕС также свое, но, в отличие от законодательства о налоге на доход, оно практически единообразно, поскольку обязано соответствовать директивам ЕС об НДС.
- По-видимому, система задумывалась с перспективой на возможное превращение НДС в «союзный» налог ЕС.
- Однако в настоящее время страны ЕС не готовы передать Брюсселю столь значительные финансовые полномочия: каждая страна собирает НДС и расходует полученные средства самостоятельно.

Налогообложение дохода

- В мировой практике существует две основные модели налогообложения дохода.
- Первая основана на концепции налоговой резидентности.
- Вторая основана на территориальном принципе налогообложения.

Налогообложение дохода

- Согласно первой, наиболее распространенной, модели, обложению налогом подлежит весь всемирный доход резидентов данной страны.
- К резидентам относятся как физические лица, проживающие в стране, так и компании из этой страны.
- Точное определение резидента дается налоговым законодательством данной страны, причем варианты определения могут довольно существенно различаться.

Налогообложение дохода

- Так, в России физическое лицо считается резидентом, если оно проживает в РФ не менее 183 в течение 12 месяцев.
- В США определение гораздо более сложное: физическое лицо подлежит обложению на всемирный доход, если оно
 - (1) является гражданином США,
 - (2) имеет вид на жительство в США («грин-карту») или
 - (3) проживает в США определенное число дней за три последних года, исчисляемое в соответствии со специальными формулами.

Налогообложение дохода

- Для выполнения последнего критерия резидентности лицо должно находиться в США не менее 31 дня в течение года, и при этом сумма чисел дней, проведенных в США в последние три года, умноженных на определенные веса (текущий год — 1, прошлый — $1/3$, позапрошлый — $1/6$), составляет не менее 183 дней (I.R.C. § 7701(a)-(b)).

Налогообложение дохода

- Для юридических лиц свои критерии резидентности.
- Так, в России и США таким критерием является место инкорпорации (гос. регистрации).
- А вот в Великобритании (и многих других странах) признаются резидентными как компании, инкорпорированные в стране, так и компании, у которых в стране находится место центрального управления и контроля.
- (Россия тоже подумывает о введении подобного определения, как мы обсудим далее.)

Налогообложение дохода

- Продолжаем обсуждение первой модели налогообложения.
- Что касается нерезидентов, облагается налогом их доход, определенным образом связанный с данной страной.
- Какой именно доход подлежит налогообложению?
- Тут тоже возможны варианты, но типичный подход, основанный на Модельной налоговой конвенции ОЭСР, состоит в следующем.

Налогообложение дохода

- Если иностранная компания ведет в стране предпринимательскую деятельность через расположенное в стране «постоянное представительство» (permanent establishment), то доходы, полученные через такое представительство, подлежат обложению налогом на доход (прибыль) в целом тех же основаниях, что и доходы местных компаний.
- Постоянным представительством может быть постоянное место деятельности (филиал и т.п.), но может быть и просто агент («зависимый», то есть работающий именно на эту иностранную компанию), заключающий сделки от имени компании.

Налогообложение дохода

- Если же компания получает из страны лишь «пассивный» доход, такой как дивиденды, проценты или роялти, с этого дохода может взиматься налог у источника (withholding tax), удерживаемый и уплачиваемый в бюджет плательщиком дохода (местной компанией).
- Этому подходу следует в том числе и Россия.

Налогообложение дохода

- Терминология может отличаться.
- Так, в США облагается налогом на общих основаниях с резидентами доход «эффективно связанный с ведением торговли или бизнеса» в США (effectively connected income, ECI).
- Налогом же у источника облагаются «фиксированные, определимые, ежегодные или периодические» (fixed, determinable, annual, or periodical - FDAP) доходы нерезидентов, получаемые из США.
- Несмотря на историческую отличающуюся терминологию, идея в целом та же.
- Более того, большинство налоговых соглашений США следуют терминологии ОЭСР, так что к компаниям из таких стран применима более общепринятая концепция постоянного представительства.

Налогообложение дохода

- Очевидно, что в результате может сложиться ситуация, когда доход облагается налогом два раза: один раз в стране происхождения, второй раз по месту резидентности получателя дохода.
- Эта ситуация считается экономически неэффективной и политически нежелательной, поэтому страны заключают между собой соглашения об исключении двойного налогообложения, которые мы обсудим далее.
- При отсутствии соглашения двойное налогообложение может исключаться (а может и не исключаться) в силу налогового законодательства по месту резидентности получателя дохода.

Налогообложение дохода

- Вторая основная модель налогообложения – территориальная.
- Примерами являются Гонконг и Сингапур.
- В этом случае налогообложению подлежат лишь доходы, извлеченные с территории страны, независимо от резидентности получателя.
- Сюда могут относиться и «активные» доходы от предпринимательской деятельности непосредственно в стране, так и «пассивные» доходы типа роялти или процентов.

Налогообложение дохода

- Практически важно то, что в результате местные компании в таких странах не подлежат налогообложению на зарубежные доходы, если они не связаны с деятельностью в стране и не переводятся в страну инкорпорации компании.
- (Такие компании можно в некотором смысле охарактеризовать как «квази-офшорные».)

Налогообложение дохода

- Впрочем, в случае заключения налоговых соглашений таким странам все равно придется определяться, какие из своих компаний им считать резидентами для целей таких соглашений.
- Для этого часто применяется тот же критерий «места контроля и управления» (Сингапур).

Налогообложение дохода

- *Резиденты Великобритании были косвенными владельцами компании в Нидерландах, через которую была проведена сделка по покупке и продаже акций с большой прибылью. По-видимому, сделка была структурирована таким образом для избежания британского налога. Налоговый орган потребовал признания компании резидентной в Великобритании, поскольку британцы и их налоговые консультанты указывали директорам, что надо делать. Однако британские суды в двух инстанциях поддержали налогоплательщика, указав, что полномочия совета директоров не были «узурпированы» (директора сохраняли достаточную степень самостоятельности), а отсутствие интенсивной коммерческой деятельности не имеет значения для определения резидентности.*
- Wood v Holden (HMIT) [2006] EWCA Civ 26.

Налогообложение дохода

- *Швейцарская компания имела представительство в Москве. Она закупила у российских поставщиков и продавала российскому покупателю (больнице) медицинское оборудование. Сделки заключал директор представительства, он же подписывал счета-фактуры. По-видимому, представлялся к вычету входящий НДС по сделкам. Весь чистый доход переводился в Швейцарию. Налог на прибыль представительство не уплачивало, ссылаясь на то, представительство вело лишь подготовительную деятельность, коммерческой деятельности не вело, имело всего двух сотрудников, все полученные на его счета средства перечисляло в Швейцарию. Первые две инстанции поддержали налогоплательщика, но кассация признала, что сделки следует атрибутировать представительству. «Налоговый орган, оценив все обстоятельства деятельности Компании в Российской Федерации, пришел к правильному выводу о том, что эта деятельность осуществлялась через постоянное представительство, в силу чего на Компанию возлагается обязанность уплатить налог на прибыль по российскому законодательству.»*
- Постановление ФАС Московского округа от 02.08.2012 по делу N A40-58575/11-129-248

Налогообложение имущества

- В большинстве развитых стран налог на имущество взимается лишь на недвижимость по месту ее нахождения (часто это местный, а не общегосударственный налог).
- В России, помимо недвижимости, налогом на имущество организаций облагаются также другие основные средства.
- (Основные средства – это любое имущество, предназначенное для долгосрочного коммерческого использования: недвижимость, машины, оборудование, инструменты, компьютерная техника и т.п.)

Налогообложение имущества

- В связи с этим двойное налогообложение имущества возникает редко, но иногда все же возникает.
- В ряде налоговых соглашений разрешается вопрос исключения двойного налогообложения не только доходов, но и имущества.
- По историческим причинам налоги на имущество в Модельной конвенции ОЭСР и во многих двусторонних соглашениях (в том числе российских) именуются «налогами на капитал».

Налогообложение имущества

- Идея устранения двойного налогообложения, воплощенный в Модельной конвенции, состоит в том, что недвижимость может облагаться налогом по месту ее нахождения, движимое имущество постоянного представительства – по месту нахождения постоянного представительства, а остальное движимое имущество – только по месту нахождения владельца, независимо от местонахождения имущества.
- (Особые положения предусмотрены для имущества в виде морских и воздушных судов.)

Косвенные налоги

- К косвенным налогам относятся НДС и налог с продаж.
- Как правило, в стране существует либо один вид налога, либо другой, но не оба вместе.

Косвенные налоги

- Налог с продаж существует, например, в США, где он взимается на уровне штатов и муниципалитетов.
- Как правило, этот налог взимается при розничных продажах конечному потребителю.
- Налоговые соглашения его не покрывают.

Косвенные налоги

- НДС существует во всех странах ЕС, а также в ряде других стран, воспользовавшихся европейским образцом законодательства о косвенных налогах (включая Россию).
- В ЕС единообразие взимания НДС обеспечивается специальной директивой (VAT Directive 2006/112/EC as amended).

Косвенные налоги

- Двусторонние налоговые соглашения об устранении двойного налогообложения НДС не покрывают.
- Однако, например, в рамках ЕврАзЭС действует Приложение №18 к Договору об ЕврАзЭС (Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг), устанавливающий порядок взимания НДС при соответствующих операциях.

Косвенные налоги

- С точки зрения международной коммерции представляют особый интерес «импортный» НДС, «экспортный» НДС и НДС при трансграничном оказании услуг (выполнении работ).

Косвенные налоги

- НДС при импорте взимается с импортера вместе с таможенными сборами и подлежит вычету при дальнейшей реализации импортированного товара.

Косвенные налоги

- Экспорт облагается НДС «по ставке 0%».
- Это означает, что не только НДС не взимается, но еще и экспортер получает право на вычет или возмещение НДС, уплаченного им своим поставщикам при приобретении товара.

Косвенные налоги

- Возможность получения денег из бюджета при предоставлении нескольких нехитрых документов в налоговый орган привела к многообразным мошенническим схемам, направленным на незаконное получение средств из бюджета.
- Например, в простейшем случае экспортер может продать своей же офшорной компании какой-нибудь товар, на самом деле малоценный, но купленный за большие деньги у компании-однодневки, а затем потребовать от государства возврата уплаченного поставщику НДС.
- Такого рода схемы – причина головной боли и российских, и европейских налоговых органов.

Косвенные налоги

- Услуги (работы) подлежат налогообложению по месту их реализации.
- Где находится это место, во многих случаях не самоочевидно.
- Законодательство об НДС устанавливает правила определения места реализации для различных видов услуг.
- Если, например, услуги связаны с недвижимостью, то местом реализации по определению является место нахождения недвижимости.

Косвенные налоги

- Для многих практически интересных видов услуг, таких как консультационные, маркетинговые, бухгалтерские, инжиниринговые и т.п. местом реализации признается место нахождения заказчика («покупателя») услуг.
- Это значит, что НДС возникает по месту нахождения заказчика, но не исполнителя (покупателя, но не продавца).

Косвенные налоги

- Отметим, что местом нахождения для целей исчисления НДС может быть не только страна регистрации самой компании, но и страна, где находится ее «фиксированное представительство» (fixed establishment), то есть постоянное подразделение с достаточным для соответствующей деятельности офисом и персоналом.
- В России при заимствовании европейских директив об НДС этот термин был ошибочно переведен как «постоянное представительство», что создало ложную отсылку к понятию постоянного представительства в смысле налога на прибыль.
- Это вызывает определенные проблемы у судов, налоговых органов и налогоплательщиков.

Косвенные налоги

- Однако кто же заплатит НДС в бюджет, если иностранец, у которого возникла налоговая база, не состоит на налоговом учете в данной стране?
- В России эта функция возлагается на российского «покупателя» услуг, действующего в качестве налогового агента.
- Он платит в бюджет НДС за иностранца, а затем получает право на вычет этого НДС (при выполнении обычных условий для вычета).

Косвенные налоги

- В ЕС система более гуманная: согласно принципу «обратного обложения» (reverse charge) «покупатель» указывает в своей декларации этот НДС как подлежащий уплате и одновременно как подлежащий вычету.
- В результате вносить в бюджет фактически ничего не приходится НДС (опять же, при выполнении обычных условий для вычета).

Косвенные налоги

- *Договор от имени немецкой компании был заключен руководителем ее московского филиала. Оплата в адрес французской компании производилась напрямую с головного офиса немецкой компании. Однако соответствующие расходы были «переданы» немецкой компанией своему московскому филиалу посредством «писем, подтверждающих расходы». Очевидно, эти услуги осуществлялись именно в интересах филиала, и филиал учел их для целей обложения российским налогом на прибыль. Российский налоговый орган, по-видимому, не возражал против включения этих сумм в расходы филиала немецкой компании, но при этом предложил заплатить НДС на сумму переданных расходов. Однако суды поддержали налогоплательщика, полагавшего, что местом реализации этих услуг Россия не является. В постановлении отмечается: «Место реализации услуг определяется не из факта создания филиала и не из факта включения филиалом затрат в расходы при исчислении налога на прибыль, а из факта оказания услуг через филиал».*
- Постановление Девятого Арбитражного Апелляционного суда от 19.11.2012 по делу N А40-70077/2012; постановление ФАС Московского округа от 04.03.2013 по делу N А40-70077/12-99-405.

Косвенные налоги

- *В одном из дел, рассмотренных ФАС Московского округа в 2003 г., налоговый орган отказал налогоплательщику в возмещении экспортного НДС. При этом налоговый орган ссылаясь на непоступление денежных средств, отсутствие самого покупателя и отсутствие экспортированного товара. Суд первой инстанции решил дело в пользу налогового органа, но апелляционная инстанция удовлетворила требования налогоплательщика, ссылаясь на предоставление им необходимого пакета документов. Речь шла об экспорте некоего химического реагента, фигурирующего в материалах дела под названием QZ-28; сумма экспортного контракта превышала 600 млн. долл. США.*

Косвенные налоги

- *Как выяснилось, иностранный покупатель был зарегистрирован на территории Северного Кипра (самопровозглашенная Турецкая Республика Северного Кипра не является признанным государством). Банк покупателя под названием Zurich Union Trust Bank оказался зарегистрирован вовсе не в Цюрих, а в Доминионе Мелхиседек (государство вымышленное). Отсутствовали подтверждения поступления средств на корсчет банка, зачисления их на счет экспортера, а также платежные поручения и др. Наконец, налоговый орган представил доказательства того, что данный реагент, во-первых, в таком количестве не производился (объяснение производителя), а, во-вторых, не представляет особой ценности (заключение экспертизы). Суд кассационной инстанции счел, что указанные обстоятельства не были исследованы с достаточной полнотой, и ввиду этого, отменив постановление апелляционной инстанции, направил дело на новое рассмотрение.*
- Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 24.11.03 по делу N КА-А40/8299-03

Международные налоговые соглашения

- 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.

Международные налоговые соглашения

- 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.

Международные налоговые соглашения

- 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.

Международные налоговые соглашения

- Как правило, налоговые договоры заключаются между странами с «нормальным» уровнем налогообложения, а офшорные зоны, то есть страны с нулевыми налогами, таких договоров не имеют.
- Это и неудивительно.
- Если нет налога, то нет и двойного налогообложения, а, стало быть, незачем договариваться о его исключении.

Международные налоговые соглашения

- 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.

Международные налоговые соглашения

- 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.

Международные налоговые соглашения

- 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 бюджет 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.

Международные налоговые соглашения

- 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.

Международные налоговые соглашения

- 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.

Международные налоговые соглашения

- Необходимо иметь в виду, что льготы в части налога у источника применяются только если зарубежный получатель дохода признается «фактическим владельцем» (beneficial owner) этого дохода.
- Это значит, что, например, кипрская компания, получающая проценты из РФ, не должна быть чисто транзитным элементом, автоматически переводящим полученные суммы на компанию с БВО.

Международные налоговые соглашения

- *Для признания лица в качестве фактического получателя дохода (бенефициарного собственника) необходимо не только наличие правовых оснований для непосредственного получения дохода, но это лицо также должно быть непосредственным выгодоприобретателем, то есть лицом, которое фактически получает выгоду от полученного дохода и определяет его дальнейшую экономическую судьбу. При определении фактического получателя (бенефициарного собственника) дохода следует также учитывать выполняемые функции и принимаемые риски иностранной организации, претендующей на получение льготы в соответствии международными соглашениями об избежании двойного налогообложения.*
- Письмо Минфина России от 09.04.2014 N 03-00-РЗ/16236

Международные налоговые 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.

Международные налоговые соглашения

- Эта модель претерпевает изменения со временем.
- Но структура и основные положения соглашения остаются неизменными.
- Соглашение предусматривает определение резидента, предназначенное для случаев конфликта национальных законодательств (обе страны считают лицо своим резидентом), устанавливает правила обложения налогом постоянного представительства (налог облагается по правилам, применимым к местным компаниям), а также устанавливает ограничения на ставку налога у источника на пассивные доходы (дивиденды, проценты, роялти).
- Есть и ряд других важных положений, в том числе о правилах устранения двойного налогообложения (метод исключения или кредитный метод), а также об обмене налоговой информацией.

Международные налоговые соглашения

- Весьма выгодное налоговое соглашение с давних времен имеется с Кипром, что сделало его традиционной зарубежной базой для российского бизнеса.
- Относительно недавно (начало применения – 2013 г.) в него были внесены не очень приятные для налогоплательщиков изменения, в том числе об обмене налоговой информацией, но все равно он остается довольно привлекательным с точки зрения использования кипрских компаний в международной коммерции.

Международные налоговые соглашения

- Так, при выплатах дивидендов на офшорную компанию с Британских Виргинских островов (БВО) ставка налога у источника на дивиденды в РФ составит 15%, а при выплатах на Кипр – 5% или 10% в зависимости от вклада кипрской компании в капитал российской компании (для ставки 5% нужен вклад не менее 100 тыс. евро).
- На Кипре же налога у источника на дивиденды нет, так что кипрская компания может распределить дивиденды, например, офшорному акционеру с БВО в безналоговом режиме.

Международные налоговые соглашения

- *Канадская компания выплачивала роялти нидерландской компании, которая являлась дочерней по отношению к компании на Нидерландских Антильских островах. По соглашению с Нидерландами ставка налога у источника в Канаде была равна 0, а в отсутствие соглашения – 25% (с НА соглашения не было). Налоговый орган Канады отказался признать нидерландскую компанию «бенефициарным владельцем» дохода, поскольку большую его часть (90%) она по договору перечисляла на НА. Однако канадский суд поддержал налогоплательщика. Суд счел, что компания не была «конduitной», а вела самостоятельную коммерческую деятельность (зачисляла полученные средства на счета, конвертировала, инвестировала, выдавала займы и др.). Суд заключил, что дочерняя компания «принимала риски и контроль» в отношении получаемых доходов, и может считаться их бенефициарным владельцем.*
- *Velcro Canada Inc. v. The Queen, 2012 TCC 57.*

Международные налоговые соглашения

- *Российская организация выплачивала роялти по лицензионному договору за использование товарного знака («Монетка») кипрской компании, которая действовала по лицензии от компании на БВО. Налоговый орган, ссылаясь на аффилированность участников сделок и необоснованность получаемой от сделок налоговой выгоды, потребовал пересмотра налоговых последствий. Суды поддержали налогоплательщика, указав на недоказанность обвинений налогового органа. «Представленные налоговым органом в обоснование довода о взаимозависимости участников спорной сделке сведения об учредителях компании "Ричмане трейдинг лимитед" суды оценили критически, письмо Национального центрального бюро Интерпола от 09.12.2010 не признано надлежащим доказательством. ... Инспекция не представила документальных доказательств того, каким образом указанные ею факты взаимозависимости участником повлияли на условия и экономические результаты сделки, в том числе на установление цены данного договора.»*
- Постановление ФАС Уральского округа от 17.05.2012 N Ф09-3637/11 по делу N А60-32327/2010

Директивы ЕС

- В рамках ЕС многие страны имеют международные налоговые соглашения между собой.
- Но кроме того, действует законодательство ЕС, которое также может ограничивать возможности местных налоговых органов по взиманию налога у источника.
- В этом смысле представляют интерес две директивы.

Директивы ЕС

- Директива о дочерних компаниях (Parent-Subsidiary Directive 90/435/EEC as amended) запрещает взимать налог у источника на дивиденды при выплате их из одной страны ЕС в другую, если доля в капитале дочерней компании составляет не менее 10%.

Директивы ЕС

- Директива о роялти и процентах (Royalty & Interest Directive 2003/49/EC as amended) запрещает взимать налог у источника на проценты и роялти при выплате их между связанными компаниями из одной страны ЕС в другую.
- Для освобождения от налогов доля владения должна составлять не менее 25% (или третья компания должна владеть не менее 25% капитала каждой из двух).
- Обсуждается возможность снижения квоты до 10%.

Директивы ЕС

- Таким образом, при выплате, например, дивидендов с нидерландской компании на кипрскую, владеющую 100% ее акций, налог не взимается.
- Кипрская компания может, в свою очередь, распределять дивиденды в безналоговом режиме (ввиду отсутствия соответствующего налога на Кипре).

Налогообложение зарубежных филиалов и дочерних компаний

- На практике перед компанией, начинающей деятельность в иностранном государстве, часто встает вопрос: вести эту деятельность через свое структурное подразделение в этой стране (представительство, филиал) или через дочернюю компанию, зарегистрированную в этой стране.

Налогообложение зарубежных филиалов и дочерних компаний

- Как мы видели, обложение налогом на прибыль (доход) в этих двух случаях обычно происходит по одинаковым правилам.
- Однако есть и разница.

Налогообложение зарубежных филиалов и дочерних компаний

- Важнейшее отличие – неограниченность ответственности компании по делам филиала (или представительства).
- В случае возникновения претензий к филиалу государство страны его местонахождения или контрагенты филиала потенциально могут обратить любые свои претензии к головному офису компании.
- Этот риск для серьезных транснациональных компаний, как правило, является неприемлемым, так что они предпочитают вести дела через дочерние компании в различных странах.

Налогообложение зарубежных филиалов и дочерних компаний

- Кроме того, могут быть отличия в смысле валютного регулирования.
- Так, согласно российскому законодательству, сделки резидентов РФ с иностранной компанией, пусть даже действующей через филиал в РФ, подлежат валютному контролю, связанному с довольно неприятными формальностями для резидента (оформление паспорта сделки и т.п.).
- Если речь идет о регулярной коммерческой деятельности с многими контрагентами, скорее всего более приемлемым вариантом будет ведение дел через дочернюю компанию.

Налогообложение зарубежных филиалов и дочерних компаний

- При выплате дивидендов от дочерней компании в адрес зарубежной материнской компании обычно возникает налога на дивиденды (в РФ – 15%, если более низкая ставка не предусмотрена налоговым соглашением с соответствующей страной).
- При выплате средств филиалом в адрес головного офиса компании в некоторых странах тоже может возникать налог у источника (branch tax), часто взимаемый по той же ставке, что и налог на дивиденды.

Налогообложение зарубежных филиалов и дочерних компаний

- Однако в некоторых других странах такого «налога на доходы от филиала» нет.
- В том числе и в России средства со счетов представительства или филиала могут перечисляться на зарубежные счета компании без налоговых последствий.
- В этом смысле филиал может оказаться более выгодной формой (если налоговая выгода перевесит прочие недостатки).

Офшорные компании и законодательство о КИК

- Офшорные компании, то есть компании в безналоговых юрисдикциях (БВО и т.п.) являются традиционным инструментом международной коммерции.
- Совершение сделок с такими компаниями или владение такими компаниями практически нигде не запрещено.

Офшорные компании и законодательство о КИК

- Во многих случаях использование таких компаний для структурирования сделок весьма удобно, и не только по налоговым соображениям.
- Так, на БВО действует весьма гибкое и современное корпоративное законодательства, позволяющее установить те отношения между владельцами холдинга (например, резидентами разных стран), которые они сами пожелают, а не те которые им навязываются корпоративным законом определенной страны.

Офшорные компании и законодательство о КИК

- Однако во многих странах предпринимаются меры, направленные против ухода резидентами от уплаты налогов с использованием таких компаний.
- Одной из возможностей такого рода является установление запретительных ставок налога у источника при выплатах на офшорные компании, точнее, на пассивные доходы компаний из стран, не имеющих налоговых соглашений с данной страной (например, в США – 30%).

Офшорные компании и законодательство о КИК

- Другая распространенная мера – так называемое законодательство о контролируемых иностранных компаниях (КИК).
- Пожалуй, наиболее продвинутое законодательство такого рода действует в США.

Офшорные компании и законодательство о КИК

- Суть его заключается в том, что некоторые виды дохода иностранных безналоговых или низконалоговых компаний, контролируемых резидентами данной страны, атрибутируются таким резидентам для целей налогообложения.
- Так, если американец владеет офшорной компанией, и она получила миллион долларов, то скорее всего американцу придется указать этот миллион в своей налоговой декларации в качестве своего лично дохода и заплатить соответствующий налог, даже если фактически дивидендов от компании он не получал.

Офшорные компании и законодательство о КИК

- В США для получения статуса КИК необходима доля владения более 50% со стороны американских акционеров, каждый из которых владеет не менее 10%.

Офшорные компании и законодательство о КИК

- В России такого на данный момент нет: россиянин может на законных основаниях владеть офшорной компанией и на законных основаниях не платить налогов в России с ее доходов, пока они не распределены ему лично.
- Однако, как известно, в настоящее время готовится к принятию законодательство о КИК, которое обложит налогом нераспределенные доходы офшорных компаний, контролируемых россиянами.

Офшорные компании и законодательство о КИК

- Готовящий к принятию законопроект Минфина производит довольно странное впечатление.
- С одной стороны он необычайно жесткий не только по сравнению с ранее существовавшей ситуацией, но даже по мировым меркам.
- С другой стороны, юридическая техника его составителей оставляет желать много лучшего, в результате чего он полон противоречий, пробелов и неопределенностей.
- (Картина довольно типичная для нормативных актов последнего времени.)

Офшорные компании и законодательство о КИК

- Так, «контроль» определен как оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые иностранной компанией.
- Это логично и соответствует международной практике, но очевидным образом нуждается в дальнейшем уточнении.
- Однако в качестве такого уточнения указывается, что контролирующим лицом признается, «в частности», тот, кто владеет более 10% капитала компании.

Офшорные компании и законодательство о КИК

- Очевидно, что 10% не дают никакого контроля над компанией (акционер не может потребовать распределения дивидендов, подготовки отчетности по российским стандартам и т.д.), так что вся логика закона рушится.

Офшорные компании и законодательство о КИК

- В противовес проекту Минфина был подготовлен более благоприятный для налогоплательщиков проект Минэкономразвития.
- Но, можно предположить, за основу скорее будет взят проект Минфина.

Офшорные компании и законодательство о КИК

- Законопроект также устанавливает новый критерий резидентства для компаний. Иностранные компании считаются резидентами РФ, если «местом фактического управления» их является РФ.
- Это соответствует европейской практике, хотя дальнейшие разъяснения термина опять не совсем удачны.

Офшорные компании и законодательство о КИК

- Этот проект подробно разбирался на одном из предыдущих вебинаров и в статье у нас на сайте.
- Здесь я не буду повторяться, лишь кратко резюмирую:
 - Ожидается переход от полной вседозволенности к запретительной, по сути, системе с драконовскими санкциями.
 - Резидентам рекомендуется пересмотреть свои структуры владения и провести необходимую реструктуризацию в ближайшее время.

Офшорные компании и законодательство о КИК

- *Супруги, граждане Мексики и резиденты США, владели компанией в Мексике, которая получала доход через филиал в США от инвестиций в США. Владельцы задекларировали эту компанию как КИК и ее нераспределенный доход как дивиденды (облагаемые налогом по ставке 15%). Однако налоговый орган счел, что нераспределенный доход КИК подлежит налогообложению по общей ставке (35%). Налогоплательщики доказывали, что по смыслу закона доход должен облагаться как дивиденды, поскольку они в любой момент могли обеспечить распределение дивидендов компанией. Однако суды поддержали налоговый орган, указав, что доходы КИК дивидендами не являются, и буква закона не предусматривает применения дивидендной ставки к доходам КИК.*
- *Rodriguez v. Comm'r., 722 F.3d 306 (5th Cir. 2013).*

Roche & Duffay

- Email : roche.duffay@pobox.com
- Web: www.roche-duffay.ru
- www.facebook.com/roche.duffay
- Tel: +7 495 926-2990 or 790-2660