



Л.Н. Старженецкая

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КОНТРОЛИРУЕМЫХ ИНОСТРАННЫХ КОМПАНИЙ: опыт зарубежных стран и России



КонсультантПлюс
надежная правовая поддержка



Любовь Старженецкая

**Правовое регулирование
налогообложения контролируемых
иностранных компаний: опыт
зарубежных стран и России**

«Статут»

2018

УДК 336.221
ББК 67.402.231.1

Старженецкая Л. Н.

Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России / Л. Н. Старженецкая — «Статут», 2018

ISBN 978-5-8354-1457-4

В работе приводится детальный анализ теоретических основ и практических аспектов применения российских и зарубежных правил налогообложения контролируемых иностранных компаний (КИК), в частности, рассматриваются история и цели принятия правил налогообложения КИК, механизм правил КИК, их место в системе права (соотношение правил налогообложения КИК с основными правовыми принципами, положениями соглашений об избежании двойного налогообложения). Сравнительно-правовой анализ зарубежных и российских правил проводится на основе актуального зарубежного законодательства, административной и судебной правоприменительной практики и охватывает правила о налогообложении КИК начиная с их принятия в 1962 г. в США до современных правил, принятых 24 ноября 2014 г. в Российской Федерации. Отдельно рассматриваются проблемные аспекты применения правил о налогообложении КИК, связанные с международным обменом информацией. Книга будет полезна студентам юридических и экономических факультетов, магистрантам, аспирантам, ученым и практикующим юристам, а также работникам налоговых и финансовых органов, судьям, сотрудникам налоговых отделов международных групп компаний.

УДК 336.221
ББК 67.402.231.1

ISBN 978-5-8354-1457-4

© Старженецкая Л. Н., 2018

© Статут, 2018

Содержание

Вступительное слово	7
Введение	9
Глава 1	12
§ 1. Цели принятия правил налогообложения КИК	12
1.1. Цели правил налогообложения КИК в зарубежных странах	12
1.2. Цели российских правил налогообложения КИК	32
Конец ознакомительного фрагмента.	36

Любовь Николаевна Старженецкая
Правовое регулирование налогообложения
контролируемых иностранных компаний:
опыт зарубежных стран и России

© Старженецкая Л.Н., 2018

© Издательство «Статут», редподготовка, оформление, 2018

* * *

Вступительное слово

Уважаемые читатели!

У вас в руках сейчас находится, не побоюсь этого слова, уникальный труд – первое и единственное на сегодняшний момент в России научное комплексное исследование правил налогообложения контролируемых иностранных компаний (КИК). Книга написана автором, сочетающим в себе качества прекрасного теоретика (за ее плечами юридический факультет МГИМО(У) и зарубежное образование), успешного практикующего юриста и неординарной творческой личности.

Результатом кропотливой работы стало произведение, в котором содержится:

- фундаментальный анализ исторических и экономических предпосылок принятия правил налогообложения КИК, эволюции их развития, который вы больше нигде не встретите в отечественной юридической литературе;

- детальный разбор российских правил налогообложения КИК, принятых 24 ноября 2014 г., и, что самое важное, с практическими примерами применения этих правил;

- анализ судебной практики, в том числе по вопросу соотношения правил налогообложения КИК, с условиями соглашений об избежании двойного налогообложения, анализ комментариев ОЭСР к Модельной конвенции в этой части и многое другое.

Книга написана на базе диссертационного исследования автора, но по сравнению с диссертацией содержит дополнительный раздел: «Актуальные проблемы применения правил налогообложения КИК», где рассматриваются интереснейшие и актуальнейшие проблемы межгосударственного обмена информацией и истребования информации у частных лиц.

В отличие от, чего уж греха таить, бумажного балласта, пылящегося на полках книжных магазинов, этот труд не является пересказом законодательства о контролируемых иностранных компаниях, а представляет собой глубокий авторский анализ норм закона с позиций межотраслевых правовых принципов: справедливости, равенства, баланса публичных и частных интересов. При этом автору удалось удержать баланс в научной работе: её нельзя обвинить в том, что сформулированные выводы направлены исключительно на отстаивание позиции налогоплательщиков (что часто свойственно практикующим юристам) или на защиту фискального интереса государства.

Надо отметить, что Л.Н. Старженецкая занимается изучением темы налогообложения КИК еще с 2011 г., когда в России даже не говорили о соответствующем законопроекте. И это лишний раз свидетельствует о глубинном подходе автора к рассматриваемой проблематике, доказывает, что книга не является «карманным» руководством к действию для владельцев офшоров, а представляет собой глобальный для этой области права труд, раскрывающий основы и принципы.

Работа Л.Н. Старженецкой уникальна еще и тем, что вне зависимости от того, кому она попала в руки – начинающему юристу в области налогообложения или сложившемуся специалисту с опытом, одинаково легко читается и, я уверен, будет полезна как первым, так и вторым. Начинающим юристам она понравится системностью – информация дается с основ до нюансов. Специалисты также смогут почерпнуть для себя много нового, например, из опыта зарубежных стран, иностранного законодательства или из анализа актуальной зарубежной судебной практики.

Не менее полезна книга будет для людей, связанных с законотворчеством, а также для представителей финансовых и налоговых структур, поскольку представляет собой один из немногих примеров комплексного и глубокого анализа действующего налогового законодательства глазами практика с представленными в результате этого конкретными предложени-

ями по изменению существующего закона, которые, в чем я совершенно уверен, стоит взять на заметку!

Читайте с удовольствием!

Бациев Виктор, экс-судья, председатель налогового состава

Высшего Арбитражного Суда РФ

Введение

Опыт последних десятилетий показывает, что, несмотря на некоторые кризисные явления в мировой экономике и экономическом развитии ряда государств, процессы глобализации не только не замедляются, но продолжают нарастать. В этой связи ведение крупного бизнеса с использованием нескольких юрисдикций на сегодняшний день стало объективной реальностью, вынуждая государства в своей налоговой политике все больше внимания уделять вопросам не только налогообложения доходов от внутренних источников, но и налогообложения доходов, получаемых резидентами за пределами страны¹, повышая тем самым актуальность вопросов международного налогообложения.

Участившиеся случаи уклонения от налогообложения с использованием международных структур, в свою очередь, усиливают потребность в дополнительном изучении вопросов эффективной защиты национальной налоговой базы от «размывания» и в разработке механизмов противодействия уклонению от налогообложения путем использования иностранных структур ведения бизнеса.

Одной из мер, направленных на защиту национальной налоговой базы, является установление правил о налогообложении контролируемых иностранных компаний (далее – КИК). Данные правила предусматривают возможность налогообложения у акционеров (контролирующих лиц) части прибыли принадлежащих им (контролируемых ими) иностранных компаний, находящихся в «низконалоговых» юрисдикциях. Таким образом, для акционеров и иных контролирующих лиц офшорных компаний значительно нивелируются налоговые преимущества ведения бизнеса за рубежом, а их налоговые обязанности приравниваются к обязанностям лиц, инвестирующих внутри государства, применяющего правила КИК.

Впервые правила налогообложения КИК были приняты в 1962 г. в США². На сегодняшний день такие правила применяются в более чем 30 государствах мира³.

Россия также не стоит в стороне от международных процессов по разработке механизмов противодействия уклонению от налогообложения и «держит руку на пульсе», тем более что ее к этому вынуждают как принятые еще в 2013 г. в рамках членства в *Большой двадцатке* обязательства по реализации Плана действий по борьбе с размыванием национальной налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (План *BEPS*)⁴, так и нехватка налоговых поступлений в бюджет.

В частности, в рамках реализации Россией Плана *BEPS* и в целом на волне действий по «деофшоризации экономики» в Российской Федерации был принят Федеральный закон от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)»⁵ (далее – Закон о КИК).

¹ OECD. Addressing Tax Base Erosion and Profit Shifting (electronic resource) URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1 (дата обращения: 21.08.2014).

² Правила налогообложения КИК были введены в США Законом о доходах от 16 октября 1962 г., которым в Кодекс внутренних доходов США 1954 г. была добавлена подчасть F и ст. 951–964. См.: The Revenue Act of 1962 / Pub. L. 87–834, § 12(a). Oct. 16, 1962, 76 Stat. 1006.

³ OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules. Action 3–2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. P. 9 (electronic resource). URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en> (дата обращения: 10.10.2015).

⁴ Санкт-Петербургская декларация «Группы двадцати». П. 50 (электронный ресурс). URL: <http://www.ru.g20russia.ru/documents/>; OECD. Addressing Tax Base Erosion and Profit Shifting / (electronic resource). URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1

⁵ Собрание законодательства РФ. 2014. № 48. Ст. 6657. Изменения в документ вносились федеральными законами: от 6 апреля 2015 г. № 85-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2015. № 14. Ст. 2025; от 8 июня 2015 г. № 150-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2015. № 24. Ст. 3377; от 15 февраля 2016 г. № 32-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2016. № 7.

При этом не секрет, что данный Закон принимался в спешке, в отсутствие каких-либо комплексных российских исследований темы налогообложения КИК, из-за чего в части регулирования налогообложения КИК представляет собой в основном рецепцию зарубежного законодательства.

Закон о КИК вызывает ажиотаж среди теоретиков и практиков, поскольку существует явная потребность в толковании принятых законодательных положений, а также по причине того, что в указанный Закон продолжают вноситься изменения, которые также требуют пояснений.

Настоящее исследование является первой попыткой в российской науке на базе сравнительно-правового анализа объяснить концепцию правил налогообложения КИК и предложить ответы на вопросы теоретиков и практиков по применению российского Закона от 24 ноября 2014 г. в части налогообложения КИК.

При этом стоит отметить, что автор ставила перед собой задачу не просто рассказать о законодательстве о КИК за рубежом и в России, но рассмотреть вопрос о налогообложении КИК комплексно. Так, помимо изложения целей и основ правового регулирования налогообложения КИК в книге исследуется вопрос о соотношении правил налогообложения КИК с основными правовыми принципами и с международными обязательствами государств по международным налоговым соглашениям. Также рассмотрен актуальный вопрос о межгосударственном обмене информацией и истребовании информации у частных лиц в налоговых целях как необходимом условии эффективной реализации правил КИК.

Следует также подчеркнуть, что данное исследование имеет прежде всего юридическую направленность и посвящено рассмотрению **правового регулирования** налогообложения КИК. В частности, помимо российского налогового законодательства автор рассматривает нормативно-правовые акты зарубежных государств, регламентирующие налогообложение КИК, например: Кодекс внутренних доходов США от 16 августа 1954 г.⁶ с изменениями от 1986 г.⁷; законы Великобритании «О финансах» от 1984 г., «О подоходном и корпорационном налогах» от 1988 г. и «О налогообложении» 2010 г.⁸, Закон Канады «О налоге на доход» 1972 г.⁹, Налоговый кодекс Франции от 6 апреля 1950 г.¹⁰ Кроме того, автор проанализировала правовые акты финансовых и налоговых органов зарубежных стран, например письменные разъяснения

Ст. 920.

⁶ Title 26, Internal Revenue Code of 1954. Subtitle A. Chapter 1. Subchapter N. Part III. Subpart F. Sections 951–965 // Act Aug. 16, 1954. Ch. 736, 68A. Stat. 3.

⁷ Кодекс внутренних доходов США от 1954 г. был значительно изменен Законом от 22 октября 1986 г., которым, в частности, было введено новое название Кодекса – Кодекс внутренних доходов от 1986 г. // Pub. L. 99–514. § 2. Oct. 22, 1986. 100 Stat. 2095. В самом Кодексе рекомендован следующий официальный порядок цитирования: Internal Revenue Code of 1986 (далее – IRC) [formerly I.R.C. 1954] // Aug. 16, 1954. Ch. 736. 68A. Stat. 3; Pub. L. 99–514. § 2. Oct. 22, 1986. 100 Stat. 2095 (electronic resource). URL: <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/USCODE-2011-title26/pdf/USCODE-2011-title26.pdf>

⁸ Finance Act of 1984 (Закон «О финансах» 1984 г.), которым с 6 апреля 1984 г. в Соединенном Королевстве были введены правила налогообложения КИК, в 1988 г. был инкорпорирован в качестве составной части в Закон «О подоходном и корпорационном налогах». См.: Income and Corporation Taxes Act 1988. Chapter IV. Part XVII. Sections 747–764 (electronic resource). URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1988/1/pdfs/ukpga_19880001_en.pdf. 1 января 2013 г. в Соединенном Королевстве вступили в силу новые правила налогообложения КИК, которые были введены Законом «О финансах» 2012 г. и инкорпорированы в качестве ч. 9А в Закон «О налогообложении (международные и иные аспекты)» 2010 г. См.: Consultation Draft. Schedule 1 – Controlled foreign companies (electronic resource). URL: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/179249/controlled_foreign_companies.pdf.pdf; Finance Act 2012 (electronic resource). URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2012/14/pdfs/uk-pga_20120014_en.pdf; Taxation (International and Other Provisions) Act (далее – ТИОПА). 2010. Part 9A (electronic resource). URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/8/pdfs/ukpga_20100008_en.pdf

⁹ Правила налогообложения КИК были введены в Канаде Законом от 1972 г., однако вступили в силу только в 1976 г. Канадский Закон 1972 г. о налогообложении КИК является частью консолидированного акта «О налоге на доход», где правила налогообложения КИК закреплены в ст. 91–95 / Income Tax Act (далее – ИТА). 1985 // R.S.C. 1985. C. 1 (5th Supp.) (electronic resource). URL: <http://laws.justice.gc.ca/PDF/I-3.3.pdf>

¹⁰ Code général des impôts. 6 avril 1950. Art. 209B (electronic resource). URL: <https://www.legifrance.gouv.fr>.

Федерального казначейства США, а также разъяснения и документы Министерства финансов и Федеральной налоговой службы России.

По вопросу о соотношении правил КИК с положениями международных соглашений предметом изучения стали соглашения об избежании двойного налогообложения (далее – СИДН). Кроме того, в книге описывается судебная практика по вопросам применения законодательства о КИК, в частности решения судов Бразилии, Финляндии, Великобритании, Франции, Бельгии по вопросам конституционности правил налогообложения КИК и их соотношения с положениями соглашений об избежании двойного налогообложения, а также постановления Суда ЕС, где затрагиваются вопросы применения правил КИК.

Российская судебная практика по вопросу налогообложения КИК на данный момент еще не сформировалась. Это объясняется тем, что правила налогообложения КИК вступили в силу в России только 1 января 2015 г., а первые уведомления о КИК и налоговые декларации по налогу на прибыль в отношении прибыли КИК по итогам 2015 г. представлялись в российские налоговые органы только весной 2017 г.¹¹

При проведении анализа вопросов налогообложения КИК в зарубежных странах были использованы работы таких авторов, как Брайан Арнолд (Brian Arnold)¹², Дэниел Сандлер (Daniel Sandler)¹³, Майкл Ланг (Michael Lang)¹⁴, Дейл Пинто (Dale Pinto)¹⁵ и др. В качестве научной базы для исследования вопросов обмена информацией автор использовала труды Александра Руста и Эрика Форта¹⁶, Оливера Гунтера и Николь Тюхлер¹⁷.

Настоящее исследование может быть использовано как основа для более детального понимания положений российского законодательства о налогообложении КИК, а также для сравнения российских правил о КИК с зарубежными аналогами.

Кроме того, автор предлагает свое видение недостатков и направлений совершенствования российского законодательства о КИК.

* * *

Автор выражает благодарность Г.П. Толстопятенко, Д.В. Винницкому, В.А. Мачехину, Д.М. Щекину, К.А. Викулову, М.В. Сенцовой (Карасевой) за ценные замечания и комментарии, предложенные во время написания данной книги, Информационному центру Международно-правового факультета и Института европейского права МГИМО (У) МИД России за информационную поддержку, а также признательность всем, кто участвовал в подготовке настоящего издания.

¹¹ См. ст. 25.14 и 25.15 Налогового кодекса РФ.

¹² Arnold B. The Taxation of Controlled Foreign Corporations: An International Comparison. Toronto: CTF ACEF, 1986.

¹³ Sandler D. Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation: Pushing the Boundaries. 2^d ed. Kluwer Law International, 1998.

¹⁴ CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law / Ed. by M. Lang, H.-J. Aigner, U. Scheuerle and M. Stefaner. Kluwer Law International, 2004.

¹⁵ Pinto D. A Proposal to Reform Income Anti-Tax Deferral Regimes // Journal of Australian Taxation. 2009. № 12 (2).

¹⁶ Exchange of Information and Bank Secrecy / Rust A., Fort E. (eds.). Wolters Kluwer, 2012.

¹⁷ Exchange of Information for Tax Purposes / Günther O.-C., Tüchler N. (eds.). Linde, 2013.

Глава 1

Понятие и основные характеристики правил налогообложения контролируемых иностранных компаний¹⁸

§ 1. Цели принятия правил налогообложения КИК

Введению любого нового правового положения в правовую действительность, как правило, предшествует этап целеполагания. Именно от того, какие цели преследует законодатель при принятии правовых норм, зачастую зависит их содержание. В силу различия целей нормы, регулирующие в различных государствах схожие правоотношения, могут значительно отличаться. Кроме того, цели являются определяющими при дальнейшем применении правовых норм, а также в значительной степени влияют на их толкование в случае возникновения неясностей.

Стоит, однако, отметить, что в некоторых случаях законодатель может закладывать в правовые нормы одни цели, но в процессе и в результате их применения могут возникать последствия, отличные от изначальных целей (например, в силу неточностей использованной при составлении законодательства юридической техники и (или) в силу действия субъективных факторов при правоприменении).

Учитывая вышесказанное, прежде чем перейти к анализу содержания правил налогообложения КИК, представляется обоснованным проанализировать вопрос о предпосылках и целях принятия правил налогообложения КИК и истории их развития в зарубежных странах и в Российской Федерации.

1.1. Цели правил налогообложения КИК в зарубежных странах

При всем многообразии налоговых систем государства в своей налоговой политике преследуют более или менее схожие цели. В области правового регулирования международного налогообложения такими целями называют¹⁹:

¹⁸ В названии настоящего исследования, а также в названии его отдельных глав и параграфов автор использует словосочетание «налогообложение контролируемых иностранных компаний» («налогообложение КИК»). Указанное словосочетание используется по аналогии с формулировками «taxation of controlled foreign companies (corporations)» и «CFC rules», которые повсеместно встречаются в иностранной литературе и законодательстве для обозначения исследуемого правового явления. При этом под налогообложением КИК имеется в виду налогообложение части прибыли КИК у контролирующих их лиц (как «вмененных дивидендов» или «вмененного дохода (прибыли) от предпринимательской деятельности»). В контексте настоящего исследования под налогообложением КИК не подразумевается прямое налогообложение прибыли КИК, которое устанавливается и вводится законодательством страны резидентства КИК.

¹⁹ Holmes K. International Tax Policy and Double Tax treaties: An Introduction to Principles and Application. IBFD, 2007. P. 4–5; Department of the Treasury, The Deferral of Income... P. VIII. В российской науке не принято говорить о «целях» налогов и налогообложения. Существуют понятия функций налогов и основных направлений налоговой политики. При этом под «функциями налогов» понимают «способы достижения определенных целей в результате функционирования системы налогообложения» (Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. С. 48). Из сказанного можно сделать вывод, что понятия целей и функций налогообложения являются отчасти взаимозаменяемыми, указанные цели международной налоговой политики в российской науке налогового права, по сути, соответствуют основным функциям налогообложения: фискальной, регулятивной, контрольной и информационной. С учетом этого, а также того, что в иностранной науке более распространено понятие «цель налоговой политики», в настоящем исследовании, которое посвящено в основном изучению зарубежного законодательства, автор использует данный термин вместо термина «функция». О функциях налогов см.: Кучеров И.И. Налоговое право России. С. 48; Пепеляев С.Г. Основные положения теории налогового права // Финансовое право: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. / А.Б. Быля, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева [и др.]; отв. ред.

а) получение доходов в национальный бюджет²⁰; противодействие размыванию национальной налоговой базы путем противодействия незаконным налоговым практикам (необоснованному «отсроченному налогообложению» и различным формам уклонения от налогообложения) – **фискальная и регулятивная цели**;

б) создание условий, когда инвесторы при принятии решений в наименьшей степени руководствуются налоговыми мотивами; снижение налогового бремени, которое может негативно сказываться на конкурентоспособности национальных инвесторов, – **регулятивная цель**;

в) обеспечение эффективных способов получения информации о налоговых операциях резидентов при снижении административной нагрузки на налогоплательщиков – **информационная и контрольная цели**.

Цели правил налогообложения КИК как правил, направленных на регулирование налоговых отношений с иностранным элементом, во многом отражают указанные цели международной налоговой политики.

а) Фискальная и регулятивная цели правил налогообложения КИК – противодействие необоснованному «отложенному налогообложению» и уклонению от налогообложения

Правила налогообложения КИК, в каком бы государстве и на каком бы этапе развития экономики этого государства они ни принимались, при всем разнообразии целей принятия (некоторые из которых могут доминировать в тот или иной момент) прежде всего являются правилами, направленными на **противодействие необоснованному «отложенному налогообложению» и уклонению от налогообложения**²¹. Соответственно данные правила называют *anti-deferral rules* и *anti-avoidance rules*²². Противодействие необоснованному «отложенному налогообложению» и уклонению от налогообложения в качестве основных целей КИК названы также в принятом в 2015 г. финальном Отчете ОЭСР, в котором содержатся рекомендации по построению эффективных правил налогообложения КИК²³.

Цели противодействия «отложенному налогообложению» и уклонению от налогообложения не являются взаимоисключающими. Напротив, по мере развития экономики (с 1962 г. по настоящее время)²⁴ формы и «масштаб» международного уклонения от налогообложения

Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко. М.: ТК «Велби»; Проспект, 2008. С. 157; Вишницкий Д.В. Функции международного налогового права // Российский ежегодник международного налогового права и региональной экономической интеграции. СПб.: Университетский издательский консорциум «Юридическая книга», 2009. № 1. С. 10.

²⁰ Некоторые ученые, например, Kevin Holmes, говорят не о фискальной цели международной налоговой политики государств, а о более широкой цели – повышении национального благополучия (National Wealth Maximization Objective). Как пишет Holmes, повышение национального благополучия достигается, во-первых, за счет того, что государство получает максимально возможную, но справедливую (т. е. не посягая на фискальные права других государств) долю поступлений от налогообложения доходов от иностранных инвестиций, во-вторых, за счет того, что резиденты государства получают максимально возможную прибыль от инвестирования не только внутри, но и за пределами этого государства. Таким образом, из работы профессора Холмса следует, что фискальная цель налогового закона всегда должна дополняться целью защиты экономических интересов национальных инвесторов (т. е. налоги не должны приводить к двойному налогообложению, но должны быть адекватного размера, чтобы не нарушать экономический интерес инвесторов и оставлять им приемлемый уровень прибыли после налогообложения). См.: Holmes K. Op. cit. P. 4.

²¹ OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules... P. 9; Dahlberg M., Wiman B. The Taxation of Foreign Passive Income for Groups of Companies... P. 26; Aigner H.-J., Scheuerle U. and Stefaner M. General Report / CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law... P. 16; Comparative Income Taxation: A Structural Analysis. 2^d ed. / Ed. by H.J. Ault, B.J. Arnold. Aspen Publishers, 2004. P. 380–384; Department of the Treasury. The Deferral of Income... P. 12.

²² Dahlberg M., Wiman B. The Taxation of Foreign Passive Income for Groups of Companies... P. 26.

²³ При этом в отчете указывается, что правила КИК могут иметь и иные цели и что государства свободны в выборе основных и дополнительных целей, которые они «вкладывают» в правила КИК. См.: OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules... P. 10.

²⁴ На сегодняшний день правила налогообложения КИК существуют в более чем 30 государствах. См.: OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules... P. 9. Более того, учитывая, что правила о КИК рекомендованы к принятию ОЭСР и Глобальным форумом, действующим под эгидой ОЭСР, стоит ожидать, что в ближайшем будущем правила налого-

с использованием иностранных контролируемых компаний менялись, становясь более сложными и влияя на характер принимаемых или изменяемых в ответ на это государствами правил налогообложения КИК. Если изначально злоупотребления налогоплательщиков сводились в основном к получению необоснованной «отсрочки налогообложения»²⁵, то в последующем формы уклонения становились более разнообразными²⁶. Таким образом, с точки зрения целевой составляющей по мере изменения форм злоупотреблений правила налогообложения КИК претерпели некую эволюцию, пройдя путь от правил, направленных на противодействие незаконному отложенному налогообложению (*anti-deferral effect*), до правил более широкого действия, направленных на противодействие различным формам уклонения от налогообложения (*anti-avoidance effect*)²⁷.

Помимо сказанного тенденция изменения целевой составляющей правил КИК может быть также объяснена тенденцией перехода ряда стран от резидентной системы налогообложения к территориальной и смешанной системам налогообложения (когда дивиденды, полученные от иностранных компаний, стали освобождаться от налогообложения и феномен «отложенного налогообложения» стал неактуален)²⁸.

Законодательство о налогообложении КИК стран с территориальной и смешанной системами налогообложения, таким образом, в отличие от стран с резидентной системой изначально

обложения КИК будут приняты в подавляющем большинстве развитых и развивающихся государств. Принимая во внимание рекомендации ОЭСР, не следует исключать того, что правила о КИК либо их аналоги будут приняты также в тех государствах, которые традиционно заявляли о непринятии у себя этих правил: в Бельгии, Люксембурге, Ирландии, на Кипре, в Швейцарии, Сингапуре. Тем не менее, помимо указанных государств по состоянию на 2015 г. правила налогообложения КИК отсутствуют в законодательстве Болгарии, Колумбии, Хорватии, Чехии, Эквадора, Гибралтара, Гонконга, Малайзии, Маврикии, Филиппин, Румынии, Саудовской Аравии, Словакии, Тайланда, Украины, Вьетнама. Правила, альтернативные правилам налогообложения КИК, есть в Австрии, Латвии, на Мальте, в Словении, Нидерландах. См.: Deloitte. Guide to Controlled Foreign Company Regimes, 2015. P. 78 (electronic resource). URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-guide-to-cfc-regimes-14-july-2015.pdf> (дата обращения: 13.04.2016).

²⁵ Department of the Treasury. The Deferral of Income... P. IX, 1–2.

²⁶ Dahlberg M., Wiman B. The Taxation of Foreign Passive Income for Groups of Companies... P. 26.

²⁷ Dahlberg M., Wiman B. Op. cit. P. 26–27. Интересно, что даже в США, где правила изначально были приняты как направленные на противодействие «отложенному налогообложению», в последнее время ведутся дискуссии о том, чтобы кардинально изменить характер правил, в том числе дополнительно серьезно ограничить отложенное налогообложение, и даже высказываются идеи о том, чтобы полностью отменить «отложенное налогообложение». См.: Avi-Yonah R.S. President Obama's International Tax Proposals Could Go Further // Columbia FDI Perspective. 2010. № 18 (electronic resource). URL: http://ccsi.columbia.edu/files/2014/01/FDI_18.pdf (дата обращения: 21.10.2015); Avi-Yonah R.S. The U.S. Treasury's Subpart F Report: Plus Ça change, Plus C'est La Mêmes Chose? // Bull. For Int'l Fiscal Documentation. 2001. № 5. P. 185–8.

²⁸ **Территориальная система** налогообложения – это система, при которой налогообложению подлежат доходы (как резидентов, так и нерезидентов), полученные от источников внутри государства. Страны с территориальной системой налогообложения, как правило, полностью освобождают от налогообложения иностранные доходы резидентов (таким образом, феномен «отсроченного налогообложения» иностранных доходов резидентов не возникает). **Смешанная система налогообложения** – это система налогообложения, основанная на принципе резидентства, но с элементами территориальной системы, когда часть доходов резидентов от иностранных источников освобождается от налогообложения (например, отсутствует налогообложение дивидендов или роялти, полученных резидентами от иностранных компаний). Например, законодательством может быть предусмотрено освобождение от налогообложения дивидендов, полученных от иностранных дочерних компаний при применении льготы на существенное участие (*participation exemption*). При этом, однако, резиденты могут уклоняться от налогообложения и иными способами, нежели через необоснованное получение отсрочки налогообложения, например через «перевод» в офшоры активных доходов под видом пассивных, создание видимости экономической деятельности за рубежом при фактическом ведении деятельности внутри страны резидентства и т. п. Таким образом, предпосылки для принятия правил о КИК в странах с территориальной и смешанной системами также возникают, однако они связаны не с необоснованным «отсроченным налогообложением», а с иными формами злоупотреблений. Все больше государств по всему миру с целью привлечения инвесторов и создания более привлекательного налогового климата переходят от строго резидентной системы налогообложения к смешанной, вводя освобождение от налогообложения иностранных дивидендов и роялти. Примерами государств, перешедших от резидентной системы к смешанной, могут служить Германия и Великобритания. Дебаты о введении элементов территориальной системы налогообложения ведутся также в США. См.: Altshuler R., Shay S., Toder E. Lessons, the United States Can Learn from other Countries' Territorial Systems for Taxing Income of Multinational Corporations, 21 January 2015 (electronic resource). URL: <http://www.taxpolicycenter.org/UploadedPDF/2000077-lessons-the-us-can-learn-from-other-countries.pdf> (дата обращения: 20.10.2015). P. 1–57; Department of the Treasury. The Deferral of Income... P. IX.

было нацелено не на противодействие «отложенному налогообложению», а на противодействие уклонению от налогообложения, т. е. имело цель *anti-avoidance*.

Наконец, стоит отметить, что в 2000-х гг. в результате масштабного «ухода» капиталов в офшоры, который совпал с международным финансовым кризисом и возросшей потребностью государств в пополнении национального бюджета, в ряде стран (например, в Бразилии и России) появилась тенденция еще большего расширения целевой составляющей правил КИК: от правил, направленных на противодействие уклонению от налогообложения (*anti-avoidance*), к правилам с эффектом антиофшорного действия, когда правила о КИК применяются вне зависимости от факторов, свидетельствующих об уклонении от налогообложения.

* * *

Впервые правила налогообложения КИК были приняты в США в 1962 г.²⁹ как правила, направленные на противодействие некоторым формам «отложенного налогообложения» с использованием низконалоговых и безналоговых юрисдикций³⁰.

Как таковое «отложенное налогообложение» (по английской терминологии – *tax deferral*) не является чем-то незаконным. Напротив, в налоговых системах, где налогообложение основано на принципе резидентства³¹, право на получение «налоговой отсрочки» для иностранных доходов является законным правом налоговых резидентов, инвестирующих за рубеж. Так, при резидентной системе налогообложения налогом облагается любой доход резидентов – как от источников внутри страны, так и от иностранных источников. Однако, учитывая принцип раздельного налогообложения юридических лиц и их акционеров/участников, при создании налоговым резидентом компании за рубежом доход такой компании будет подлежать налогообложению только в стране ее местонахождения (резидентства)³². У акционеров налоговые обязанности в отношении дохода такой иностранной компании будут возникать только в случае

²⁹ Правила налогообложения КИК были введены в США Законом о доходах от 16 октября 1962 г., которым в Кодекс внутренних доходов США от 1954 г. были добавлены подчасть F и ст. 951–964. См.: The Revenue Act of 1962 / Pub. L. 87–834, § 12(a), Oct. 16, 1962, 76 Stat. 1006. Последующие поправки вносились законами о доходах от 29 марта 1979 г. // Pub. L. 94–12, title VI, § 602(a)(3)(A), (c)(7), (d)(3)(B), Mar. 29, 1975, 89 Stat. 58, 60, 64; от 22 октября 1986 г. // Pub. L. 99–514, title XII, § 1221(b) (3)(E), Oct. 22, 1986, 100 Stat. 2553; от 20 августа 1996 г. // Pub. L. 104–188, title I, § 1501(c), Aug. 20, 1996, 110 Stat. 1826; от 22 октября 2004 г. // Pub. L. 108–357, title IV, § 422(c), Oct. 22, 2004, 118 Stat. 1519.

³⁰ Department of the Treasury. The Deferral of Income... P. 12; U.S. National Foreign Trade Council. The NFTC Foreign Income Project: International Tax Policy for the XXI Century, Part One: A Reconsideration of Subpart F (25 March 1999) (electronic resource). URL: http://www.nftc.org/default/tax/fip/NFTC1a%20Volume1_part1.pdf (дата обращения: 10.11.2015).

³¹ В английской версии она обозначается как *worldwide system of taxation* или *residence taxation*. Наиболее характерным примером резидентной системы является налоговая система США (см.: Department of the Treasury. The Deferral of Income... P. IX–X. При налогообложении доходов резидентов от иностранных источников им предоставляется возможность принять к зачету против налогов, подлежащих уплате в стране резидентства, сумму налога, уплаченную с этих доходов в стране источника доходов. По общему правилу системы налогообложения по принципу резидентства доходы, полученные нерезидентами в иностранном государстве, не облагаются налогом, даже если нерезидентом является компания, все акционеры которой являются резидентами. Принято считать, что система налогообложения по принципу резидентства соответствует направлению налоговой политики, ориентированному на принцип нейтральности экспорта, когда целью государства является *создание* такой национальной системы налогообложения, которая обеспечивала бы равные налоговые условия для резидентов независимо от того, где (внутри страны или за ее пределами) они инвестируют и получают доход. См.: Comparative Income Taxation... P. 345; Altshuler R., Shay S., Toder E. Lessons, the United States can learn from other countries' territorial systems for taxing income of multinational corporations. 21 January 2015. P. 1–57 (electronic resource). URL: <http://www.taxpolicycenter.org/UploadedPDF/2000077-lessons-the-us-can-learn-from-other-countries.pdf> (дата обращения: 20.10.2015).

³² Доход иностранной компании будет подлежать налогообложению в стране налогового резидентства ее акционеров (или ином государстве), если в этом государстве находится источник дохода или если доход получен постоянным представительством этой компании в стране резидентства акционеров (ином государстве). При этом если даже компания будет иметь доходы от источников в стране резидентства ее акционеров, большая часть таких доходов будет освобождаться от налогообложения (как, например, процентный доход) или облагаться налогами по сниженным ставкам (роялти, дивиденды) на основании СИДН (при наличии таковых). См.: Sandler D. Op. cit. P. 5.

распределения им ее чистой прибыли в виде дивидендов³³. Таким образом, при инвестировании за рубеж доход налогового резидента, полученный через иностранную компанию, будет подлежать обложению не сразу, как только будет получен, а позднее – когда будет распределен в виде дивидендов. В результате будет возникать так называемая отсрочка налогообложения³⁴.

Получение налоговой отсрочки является вполне законным при ведении созданными резидентами иностранными компаниями за рубежом реальной экономической деятельности. Однако в таком случае какой-либо серьезной налоговой экономии не возникает. Так, страны с развитыми экономиками, где, как правило, ведется реальная экономическая деятельность, в основном имеют достаточно высокую ставку налога на доход³⁵.

Налоговой экономии можно добиться, если использовать налоговую отсрочку при инвестировании в низконалоговых и безналоговых юрисдикциях и когда такая отсрочка фактически становится бессрочной. Отсрочка налогообложения может становиться бессрочной, в случае если акционеры не принимают решения о распределении прибыли принадлежащей им иностранной компании, а, например, принимают решение о дальнейшем реинвестировании чистой прибыли, например, в виде приобретения акций новой иностранной компании или выдачи займа аффилированным компаниям и т. п.

В официальном докладе, подготовленном администрацией президента Кеннеди, который был озвучен при обсуждении проекта введения правил КИК в Конгрессе США в апреле 1961 г.³⁶, говорилось о следующих основных формах необоснованного использования «отложенного налогообложения» (или «отсрочки налогообложения»):

– **получение налоговой отсрочки при использовании «бумажных» дочерних компаний в низконалоговых юрисдикциях** (прежде всего речь шла о Багамах), которые, по сути, не осуществляли там какой-либо экономической деятельности, управлялись трастами и создавались с основной целью искусственного «перевода» места получения дохода из США в низконалоговую юрисдикцию;

– **получение налоговой отсрочки при переводе прибыли из дочерних компаний в высоконалоговых юрисдикциях, где осуществлялось производство, в дочернюю компанию в офшоре, которая была номинальной торговой компанией.**

С целью противодействия указанным формам злоупотреблений налоговой отсрочкой правила о налогообложении КИК были введены в США как правила, предусматривающие налогообложение нераспределенной прибыли иностранных дочерних компаний в «руках» их акционеров (контролирующих лиц) – резидентов США, пропорционально долям их участия в качестве «вмененных» дивидендов по ставкам налога на доходы в США. Таким образом, основной результат, которого позволяли достичь правила о КИК в случае их применения, – это противодействие «отсрочке» налогообложения (и временной, и постоянной) за счет налогообложения иностранного дохода КИК в момент, когда доход был получен иностранной компанией независимо от факта его распределения американским акционерам.

Стоит отметить, что первоначально Администрация президента Кеннеди предлагала более радикальное решение проблемы получения американскими налогоплательщиками необоснованной налоговой отсрочки, а именно полностью отменить налоговую отсрочку для американских компаний, инвестировавших за рубежом, как в низконалоговые юрисдикции,

³³ Если налоговый резидент осуществляет экономическую деятельность в иностранном государстве напрямую (через создание там постоянного представительства), то его доходы от такой деятельности облагаются как в стране источника дохода, так и в стране резидентства (за исключением случаев, когда между указанными государствами действует СИДН, освобождающий такой доход от налогообложения).

³⁴ Department of the Treasury. The Deferral of Income ... P. IX.

³⁵ Речь не идет о льготных налоговых режимах, которые существуют в ряде высоконалоговых юрисдикций.

³⁶ Message from the President of the United States Relative to our Federal Tax System, H.R. Doc. № 140, 87th Cong., 1st Sess. 6, 26 (1961).

так и в государства с высокими налоговыми ставками³⁷. Такая широкая инициатива объяснялась кризисными явлениями, существовавшими на тот момент в экономике и в финансовом секторе в США – рост производства в США постепенно уступал европейскому, а в финансовой системе наблюдался дефицит платежного баланса³⁸. Указанное, во-первых, требовало отказа от предоставления всевозможных льгот, направленных на стимулирование экспорта американского капитала в развитые страны с целью защитить конкурентоспособность своей экономики (этим и была вызвана инициатива отменить отсрочку налогообложения для американских компаний, инвестирующих в развитых странах, даже если созданные там компании осуществляли реальную экономическую деятельность³⁹); во-вторых, требовалось стимулировать максимально быстрое возвращение американского капитала из офшоров с целью скорректировать платежный баланс. Последнее объясняет инициативу отменить отсрочку налогообложения в отношении любых доходов для компаний, инвестировавших в офшоры⁴⁰. Такое радикальное предложение полностью основывалось на принципе нейтральности экспорта капитала⁴¹ (о принципе нейтральности экспорта см. далее).

Указанная инициатива тем не менее подверглась критике как не учитывающая интересы американских налогоплательщиков, инвестировавших за рубеж с целью ведения там реальной экономической деятельности, и, таким образом, как ослабляющая их конкурентоспособность за границей⁴². В результате Конгресс США принял более узкую версию законопроекта, в соответствии с которой «отложенное налогообложение» отменялось только отчасти, а именно для американских компаний, инвестирующих в низконалоговые и безналоговые юрисдикции, и в отношении определенных видов доходов «связанных» компаний в высоконалоговых юрисдикциях (что соответствует второй части предложения президента Кеннеди)⁴³. Таким образом, принятая Конгрессом концепция американских правил о КИК основывалась на балансе принципов нейтральности экспорта и импорта капитала (о принципе нейтральности импорта см. далее).

В результате, если президент Кеннеди предлагал максимально широкие по содержанию правила налогообложения КИК, то особенностью правил, принятых Конгрессом США, был их относительно узкий характер. Они вводили налогообложение только определенных типов доходов КИК – доходов, которые могли считаться доходами от пассивных видов деятельности (*foreign personal holding company income*⁴⁴), а также доходов от ряда операций со «связанными» компаниями (*foreign base company income*⁴⁵).

³⁷ The Statement by Treasury Secretary Douglas Dillon (Dillon Statement) in Message from the President of the United States Relative to our Federal Tax System, H.R. Doc. № 140, 87th Cong., 1st Sess. 7 (1961). См. также: U.S. National Foreign Trade Council. The NFTC Foreign Income Project... P. 42–43; *Sicular D. R.* The New Look-Through Rule: W(h)ither Subpart F? // Tax Notes. 23 April 2007. P. 349–378 (electronic resource). URL: <https://www.paulweiss.com/media/104725/SubPartF04-May-07.pdf>; *Boise C.M.* Breaking Open Offshore Piggybanks: Deferral and the Utility of Amnesty // Geo. Mason L. Rev. 2007. Vol. 14 (3). P. 683–685 (electronic resource). URL: http://georgemasonlawreview.org/wp-content/uploads/2014/03/14-3_Boise.pdf

³⁸ В Послании Президента указывалось: «...среди прочего сохранение (retention) капитала за границей оказывает дополнительное негативное влияние на уже имеющийся у США дефицит платежного баланса, что угрожает стабильности американского доллара» (перевод мой. – Л.С.). Цит. по: *Boise C.M.* Op. cit. P. 683.

³⁹ Revenue Act of 1962: Hearing on H.R. 10650 Before the H. Comm. on Finance, 87th Cong. 99 (1962). См. также: *Boise C.M.* Op. cit. P. 683–684.

⁴⁰ *Boise C.M.* Op. cit. P. 683–685.

⁴¹ U.S. National Foreign Trade Council. The NFTC Foreign Income Project... P. 43.

⁴² См.: *Boise C.M.* Op. cit. P. 684.

⁴³ 28 H.R. 10650, 87th Cong., 2^d Sess. (1962). The reasoning for curtailing the reach of the bill is found in H. Rep. № 1447, 87th Cong., 2^d Sess. (1962) (1962 House Report): «Your committee's bill does not go as far as the President's recommendations. It does not eliminate tax deferral in the case of operating businesses owned by Americans which are located in the economically developed countries of the world». См. также: *Sicular D.R.* Op. cit. P. 352–353.

⁴⁴ К таким доходам иностранной компании, в отношении которых отменялась отсрочка налогообложения и которые облагались, находясь в руках акционеров, как вмененные дивиденды, относились доходы в виде процентов, дивидендов, рентных платежей, роялти и других эквивалентных видов доходов. См.: IRC, § 954 (c). Детально понятие и правовая природа правил

В целом стоит отметить, что американские правила налогообложения КИК в силу особых условий, характерных, как отмечалось, для американской экономики и финансовой системы в период разработки правил (дефицит платежного баланса и опережающие по сравнению с американскими темпы развития производства в Европе), привели к тому, что правила имели целью стимулирование возвращения американского капитала, который был инвестирован за границей, обратно в США в форме налогов, минуя налоговую отсрочку. При этом если версия правил налогообложения КИК, инициированная Администрацией президента Кеннеди, имела целью именно противодействие отсрочке налогообложения, то в отношении версии, принятой Конгрессом США, отмечают, что она в большей степени содержала элементы противодействия уклонению от налогообложения и правила против злоупотреблений⁴⁶.

Вслед за США правила налогообложения КИК по модели законодательства США были приняты в Германии (1972 г.⁴⁷), Канаде (1972 г.⁴⁸), Японии (1978 г.⁴⁹), Франции (1980 г.)⁵⁰. Для всех стран была характерна цель правил налогообложения КИК в виде противодействия отложенному налогообложению, и законодательство о КИК имело в основном черты американского законодательства: во-первых, «отложенное налогообложение» отменялось в основном в отношении доходов от пассивной деятельности (в то время как доходы КИК от активной деятельности не облагались налогом у акционеров до тех пор, пока не были распределены им в виде дивидендов); во-вторых, налогообложению подвергались доходы КИК, расположенных в низконалоговых юрисдикциях. В ряде государств (кроме США и Канады, где использовался транзакционный подход⁵¹) были приняты специальные списки стран, которые признавались офшорными (низконалоговыми) юрисдикциями.

Со временем, однако, вслед за отменой в 70-х гг. прошлого века валютных ограничений (которые ранее были значительным препятствием для масштабного ухода капиталов в офшоры⁵²), развитием технологий, которые упростили возможности управления бизнесом в удаленных офшорных юрисдикциях, уклонение от налогообложения с использованием международного структурирования стало носить еще более массовый характер. Помимо противодействия «отложенному налогообложению» в формах, описанных президентом Кеннеди в 1961 г., возникла потребность противодействовать иным формам уклонения от налогообложения с использованием КИК.

Так, постепенно целью правил КИК становится противодействие различным формам уклонения от налогообложения. В этом контексте примером могут служить правила КИК, принятые в 1984 г. в Великобритании.

налогообложения КИК, а также различные подходы, используемые в зарубежных государствах, к структурированию содержания правил налогообложения КИК, формулируются в § 2 настоящей главы.

⁴⁵ Отсрочка налогообложения отменялась также в отношении доходов от активных видов деятельности (торговой деятельности, оказания услуг и т. п.), но только если доходы были получены в результате торговой деятельности и оказания услуг между «связанными» компаниями, например, при разделении функции производства и продажи внутри группы.

⁴⁶ U.S. National Foreign Trade Council. The NFTC Foreign Income Project... P. 48.

⁴⁷ Aussensteuergesetz (International Transactions Tax Act) (далее – AStG), 1972, § 7–14. См.: *Sandler D.* Op. cit. P. 25.

⁴⁸ ITA, § 91–95. См.: *Sandler D.* Op. cit. P. 26.

⁴⁹ Special Taxation Measures Law, Arts. 40.4–40.6, Arts. 66.6–66.9. См.: *Sandler D.* Op. cit. P. 27.

⁵⁰ Loi № 80–30 du 18 Janvier 1980, Art. 70 (p) (electronic resource). Mode of access: <https://www.legifrance.gouv.fr>. Данный Закон вводил в Налоговый кодекс Франции ст. 209В о правилах налогообложения КИК. В настоящее время положения о налогообложении КИК также закреплены в ст. 209В данного Кодекса. См.: Code général des impôts, 6 avril 1950, Art. 209В (electronic resource). Mode of access: <https://www.legifrance.gouv.fr>.

⁵¹ О «транзакционном подходе» подробнее см. п. 1.2 настоящей главы.

⁵² Например, в Отчете о правилах о КИК прямо говорится, что отмена валютных ограничений в 1979 г. привела к значительному усилению оттока капиталов из Великобритании в офшоры и стала непосредственной предпосылкой принятия правил о налогообложении КИК. См.: *Ullah M.* United Kingdom Report / CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law... P. 609.

Правила налогообложения КИК в Великобритании, как официально указывалось в документах, сопровождавших их принятие в 1982 г.⁵³, были направлены на противодействие **уклонению от налогообложения** с использованием низконалоговых юрисдикций, когда доходы, фактически полученные в Великобритании, переводились в низконалоговые юрисдикции путем использования наиболее распространенной практики уклонения от налогообложения – через создание Dividend Trap Companies, Money Box Companies, Patent Holding Companies, Sales Distribution or Sales Companies⁵⁴. Таким образом, можно отметить в целом изменение направленности целей правил налогообложения КИК: если в США правила были нацелены на возвращение капитала из офшоров (правила противодействия «отложенному налогообложению» или *deferred taxation*), то английские правила (и в последующем правила в других европейских государствах) были нацелены на противодействие выводу средств из своей страны (по английской терминологии – *profit shifting*).

Пять форм возможной незаконной налоговой оптимизации доказывают, что правила о налогообложении КИК начали расширяться, при этом, однако, их особенность по-прежнему заключалась в том, что независимо от того, какая схема по сокрытию каких доходов использовалась, правила налогообложения КИК к ней применялись, если речь шла о нахождении КИК в **низконалоговой юрисдикции**. И хотя в Великобритании в отличие от других стран не было принято «черных» и «серых» списков, а низконалоговой признавалась юрисдикция, где КИК облагалась по ставке менее чем 75 % от ставки налога, в Великобритании тем не менее такое условие служило в некоторой степени «суживающим» фактором для применения правил налогообложения КИК.

Интересно, что указанная целевая составляющая изначальных правил налогообложения КИК в Великобритании – их направленность на противодействие уклонению от налогообложения через сокрытие налогооблагаемых доходов в **низконалоговых юрисдикциях** – со временем поменялась.

В отличие от прежних правил, когда целью их принятия было дополнительное налогообложение доходов КИК, сокрытых в низконалоговых юрисдикциях, целью современных правил КИК в Великобритании в силу применения принципов территориальной системы налогообложения является обложение **налогом доходов, которые экономически связаны с Великобританией и возникли от фактического ведения деятельности в этой стране**⁵⁵, а для признания иностранной компании КИК по современным английским правилам нет обязательного требования нахождения ее в низконалоговой юрисдикции⁵⁶.

Учитывая, что масштаб международного уклонения от налогообложения с 1960-х по 2000-е гг. увеличился, в большинстве стран, которые принимали законодательство о КИК в 2000-х гг., правила КИК часто изначально были направлены на достижение широкой цели противодействия уклонению от налогообложения (*anti-avoidance*)⁵⁷.

⁵³ Board of Inland Revenue, Taxation of International Business, December 1982. Para. 28 / CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law... P. 611.

⁵⁴ Подробнее об описанных структурах уклонения см.: Ullah M. United Kingdom Report / CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law... P. 610.

⁵⁵ В документе налоговых органов Великобритании о подготовке реформы правил налогообложения КИК цель была обозначена как «focus more on taxing profits economically derived from UK activity, rather than from worldwide business» (HM Treasury and HMRC, Consultation on Controlled Foreign Companies (CFC) reform (June 2011) at P. 1.6. Цит. по: UK, CFC National Report. P. 767).

⁵⁶ UK, CFC National Report. P. 768. Напротив, определены критерии, которые должны отсутствовать, для того чтобы торговая иностранная компания не была признана КИК (так называемый *pre-gateway test*): 1) деятельность компании за рубежом не должна иметь мотива снижения налоговой базы в Великобритании в качестве основного (*nontax motive*); 2) *non-UK activity*; 3) у компании не должно быть ни активов, ни рисков, управление которыми осуществляется из Великобритании; 4) иностранная компания должна независимо управляться и, несмотря на связь с Великобританией, быть способной вести дела независимо.

⁵⁷ Dahlberg M., Wiman B. The Taxation of Foreign Passive Income for Groups of Companies... P. 28.

Подтверждение данному выводу можно найти в Отчете ОЭСР «О построении эффективных правил контролируемых иностранных компаний»⁵⁸. Обобщая законодательство о налогообложении КИК и практику его применения в зарубежных странах, налоговые специалисты ОЭСР пришли к выводу о том, что глобально правила КИК с точки зрения целей направлены либо на (1) противодействие «отложенному налогообложению» с целью побудить налогоплательщиков, инвестировавших за рубеж, «возвратить» этот капитал в свою страну (примером могут служить правила КИК по модели США), либо на (2) противодействие выводу капитала из своей страны (или на налогообложение «на выходе»)⁵⁹. К последним, как указывает ОЭСР, в настоящее время относятся правила КИК большинства государств.

В государствах, принимавших правила КИК в начале 2000-х гг., наблюдалось некоторое «веяние» более радикального характера. Испытывая острую потребность в пополнении национальных бюджетов и необходимость в борьбе с нарастающей «офшоризацией» национальной экономики, некоторые государства (ярким примером является Бразилия, где правила о КИК были приняты в 2001 г.⁶⁰) начинают принимать правила КИК очень (если не чрезмерно) широкого характера: правила применяются ко всем видам доходов (активным и пассивным), иностранные компании признаются КИК вне зависимости от страны их расположения (является ли она низконалоговой или высоконалоговой) и, по сути, как отмечалось в официальных докладах⁶¹, имеют целью не только противодействие уклонению от налогообложения через инвестирование в офшоры, но и в целом противодействие уходу бизнеса в иностранные юрисдикции⁶².

Такие правила, однако, подверглись широкой критике в Бразилии со стороны ученых и практиков как правила «чрезмерно широкого действия», не отражающие «цель противодействия злоупотреблению» (*the absence of the abuse element*), которая является неременной целью принятия правил КИК в соответствии с международными стандартами⁶³. В 2013 г. Конституционный суд Бразилии принял решение, в котором признал законодательство о КИК противоречащим бразильской Конституции в части, в которой законодательство о КИК применялось к аффилированным компаниям, расположенным не в офшорных (низконалоговых и безналоговых) зонах⁶⁴. В результате решения суда в бразильское законодательство о КИК были внесены изменения.

С 1 января 2015 г. применение бразильских правил КИК не является таким широким, как прежде, а, напротив, имеет избирательный характер: налогом не облагается прибыль иностранных компаний, если доля участия бразильских акционеров меньше 20 %; КИК расположены в странах иных, чем те, что указаны в принятых в Бразилии «черном» и «сером» списках; и если ставка налогообложения в иностранном государстве составила более 20 %⁶⁵.

⁵⁸ OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules... Para. 6. P. 13.

⁵⁹ «For most countries, they [CFC rules] are used **to prevent shifting of income** either from the parent jurisdiction or from the parent and other tax jurisdictions. However, countries could also be concerned about **long-term deferral** (выделено мной. – Л.С.)» // OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules... Para. 6. P. 13.

⁶⁰ Gomes de Oliveira A. Brazil National Branch Report // Cahiers de Droit Fiscal International. 2013. Vol. 98a (далее – IFA, Brazil National Report). P. 160.

⁶¹ Цит. по: IFA, Brazil National Report. P. 160.

⁶² Подобные цели были характерны и для российского Закона о КИК на определенном этапе выдвижения инициативы такого Закона Президентом РФ и в некоторой степени остаются актуальными и на текущем этапе (подробнее см. далее).

⁶³ IFA, Brazil National Report. P. 160.

⁶⁴ Подробнее о решении Конституционного суда Бразилии по данному делу см.: IFA, Brazil National Report. P. 176–177; Castro L. Recent Developments in International Taxation. Brazil. Thesis for Annual International Bar Association Conference 2013 (electronic resource). URL: file:///C:/Users/Istarzhene002/Downloads/TaxCommitteereports2013_Brazil.pdf (дата обращения: 12.01.2016); Peixoto Orsini E., Peixoto Orsini Marcondes D.G. New Brazilian Supreme Court Decision on CFC Rules // International Transfer Pricing Journal. 2013. Vol. 20 (5). Доступ из справочно-правовой базы «IBFD» (electronic resource). URL: <http://www.ibfd.org/> (дата обращения: 12.01.2016).

⁶⁵ Deloitte. Guide to Controlled Foreign Company Regimes, 2015... P. 20.

Можно сделать вывод, что по мере усложнения форм международного налогового планирования с использованием КИК (условно говоря, от получения «налоговой отсрочки» в 50–70-х гг. к развитию форм уклонения от налогообложения с использованием офшорных юрисдикций), менялась целевая направленность правил налогообложения КИК. Если классические правила о КИК (например, в США, Канаде, Германии) принимались прежде всего как правила, направленные на противодействие отсроченному налогообложению (*anti-deferral rules*), то правила налогообложения КИК, принимаемые в более поздний период, имели более широкую целевую направленность – противодействовать различным формам уклонения от налогообложения (*anti-avoidance rules*) и даже носили «антиофшорный» характер (*anti-offshore rules*)⁶⁶.

Последнее, однако, стоит считать скорее исключением, чем правилом, поскольку помимо бразильского законодательства о КИК, которое, как было указано, подверглось изменениям, автору настоящей работы не известно иных примеров (помимо российского законодательства, о котором речь пойдет далее) законодательства о КИК, которое имело бы на сегодняшний день строго антиофшорный характер.

Напротив, по мере усиления роли правил КИК как направленных на противодействие уклонению от налогообложения государства также задумывались о том, чтобы правила КИК при этом не были чрезмерной мерой и не вводили налогообложение «всех и вся», становясь дополнительной формой налогообложения резидентов.

С целью сохранить характер правил налогообложения КИК именно как исключительной меры *anti-avoidance* и учесть интересы налогоплательщиков, которые с помощью КИК осуществляли в иностранных государствах реальную экономическую деятельность и доходы которых в этой ситуации облагаться налогами не должны (если только государство, как отмечалось ранее, не преследует широкую «антиофшорную» цель, создавая дополнительные препятствия для ухода бизнеса в офшоры, а также не отдает приоритет цели нейтральности экспорта капитала), законодатель в иностранных государствах использовал и использует специальные методы, направленные на обеспечение применимости правил КИК только к случаям, когда КИК внедрялись для уклонения от налогообложения. С учетом сказанного современные правила КИК принято называть правилами «точечного применения» или, по английской терминологии, *targeted anti-avoidance measures*.

Только при условии сохранения «точечности» применения правил КИК – для целей противодействия уклонению от налогообложения и недопущения их применения к налогоплательщикам, осуществляющим реальную экономическую деятельность, будет сохраняться правовая природа правил КИК как «антиуклонительных правил», а не фискальных и соответственно обеспечиваться осуществление присущей им регулятивной функции.

Интересно отметить, что указанная тенденция в развитии правил налогообложения КИК в зарубежных странах, а именно, с одной стороны, расширение их целевой направленности (от противодействия отсрочке налогообложения к противодействию уклонению от налогообложения), с другой стороны, требование соблюдения прав налогоплательщиков, осуществляющих реальную экономическую деятельность, согласуется с рекомендациями, данными ОЭСР в рамках доклада «О Совершенствовании правил налогообложения КИК»⁶⁷.

Среди целей правил налогообложения КИК ОЭСР называет:

– цель введения правил КИК в качестве «сдерживающей» или превентивной меры (*Deterrent effect*)⁶⁸;

⁶⁶ См.: Dahlberg M., Wiman B. The Taxation of Foreign Passive Income for Groups of Companies... P. 26–27.

⁶⁷ OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules... P. 13–15.

⁶⁸ Ibid. P. 13.

– цель эффективного противодействия уклонению при недопущении возложения чрезмерного административного бремени на налогоплательщика (*Effectively preventing avoidance while reducing administrative and compliance burdens*)⁶⁹;

– цель эффективного противодействия уклонению при недопущении возникновения двойного налогообложения (*Avoiding double taxation*)⁷⁰.

В частности, важно подчеркнуть, что, указывая на правила налогообложения КИК как на меру прежде всего превентивного характера, ОЭСР прямо говорит, что «первостепенной целью правил налогообложения КИК не является собирание дополнительных доходов от дополнительного налога на доход КИК... Реализация правил налогообложения КИК, конечно, приведет к некоторому увеличению бюджетных доходов за счет налогообложения прибыли КИК, но в дальнейшем, вероятно, произойдет снижение таких доходов, поскольку в результате применения правил КИК произойдет снижение объема дохода, выводимого на уровень КИК»⁷¹.

Основываясь на положениях Отчета ОЭСР, можно также судить о том, что ОЭСР понимает правила налогообложения КИК с точки зрения их правовой природы, прежде всего как правила «антиуклонительного» действия, выполняющие регулятивную функцию. ОЭСР указывает, что правила не носят цели «собираания дополнительных доходов», следовательно, их нельзя по правовой природе относить к материальным положениям, устанавливающим и вводящим налоговые платежи и выполняющим преимущественно фискальную цель.

б) Обеспечение равенства налогоплательщиков и достижение принципа нейтральности экспорта

Одним из основных принципов любой налоговой системы является обеспечение равенства в налогообложении одинаковых групп налогоплательщиков⁷². В частности, данный принцип означает, что при прочих равных обстоятельствах (если не применяются отдельные льготы) налоговые резиденты, инвестирующие внутри страны, и налоговые резиденты, инвестирующие за пределами национальных границ, должны нести примерно равную налоговую нагрузку: эффективная ставка налогообложения иностранной дочерней компании налогового резидента должна соответствовать эффективной ставке налогообложения дочерних предприятий, расположенных и ведущих деятельность внутри национальных границ⁷³.

Принцип равенства может нарушаться в ситуации, когда некоторые налоговые резиденты создают компании в низконалоговых и безналоговых юрисдикциях – там, где эффективная ставка налогообложения таких компаний стремится к нулю. Таким образом, по сравнению с деятельностью налоговых резидентов, инвестирующих внутри государства, налогообложение дочерних компаний которых является высоким, резиденты, вложившие капиталы в офшорные компании, получают значительные преимущества.

Тем более данная ситуация вызывает сомнения с точки зрения соблюдения принципов справедливости и равенства, когда дочерние компании, зарегистрированные в низконалоговых и безналоговых юрисдикциях, фактически осуществляют экономическую деятельность в ином государстве, где применяются высокие налоговые ставки, но в силу наличия у них резидентства офшорной юрисдикции (например, по причине инкорпорации в офшоре), фактически

⁶⁹ Ibid. P. 14.

⁷⁰ Ibid. P. 15.

⁷¹ В английской версии: «...CFC rules are not primarily designed to raise tax on the income of the CFC... CFC rules will, of course, raise some revenue by taxing the income of CFCs, but there is likely to be a reduction in the income shifted to CFCs after the implementation of CFC rules». Ibid. P. 13.

⁷² Финансовое право. С. 169; Revenue Act of 1962, Hearings before the Committee on Finance on H.R. 10650, 87th Cong. 2^d Sess. (Part 1). P. 177.

⁷³ Revenue Act of 1962... P. 177.

не уплачивают налогов со своего дохода в месте, где доход возник, и при этом еще получают налоговое преимущество.

Экономически юридический принцип равенства соответствует принципу *нейтральности экспорта капитала*⁷⁴. Согласно этому принципу выбор экономическим субъектом места инвестирования и формы инвестирования должен определяться экономическими факторами при нейтральности налоговой составляющей (т. е. основным мотивом инвестирования, например, на Кипр или на Кайманы, не должны быть низкие или 0 %-ные налоговые ставки налога на прибыль). Нейтральность экспорта капитала достигается тогда, когда «общая сумма налога, подлежащего уплате инвестором (налога от источника и налога в стране резидентства инвестора), будет примерно равной вне зависимости от того, получен ли доход инвестором от инвестиций за рубежом или внутри страны его резидентства»⁷⁵.

Соблюдение принципа нейтральности экспорта важно, так как способствует более справедливому и эффективному (отражающему экономическую суть вещей) распределению национальных и мировых ресурсов, препятствуя искусственному перераспределению капиталов в офшорные юрисдикции, по сути не имеющие реального сектора экономики⁷⁶.

Правила налогообложения КИК, вводящие дополнительное налогообложение компаний, расположенных в офшорных юрисдикциях, где их налоговая нагрузка сравнительно мала или отсутствует, нивелируя различия в налогообложении, должны способствовать достижению равенства и соблюдению принципа нейтральности.

Тем не менее стоит оговориться, что опыт законодательства о налогообложении КИК показал, что правила налогообложения КИК не всегда полностью позволяют достичь цели равенства налогоплательщиков, поскольку не всегда эффективно применяются на практике.

Так, по мнению американских законодателей, принцип равенства нарушался в основном при инвестировании американскими резидентами капиталов в безналоговые офшоры. В случае создания компаний в развитых экономиках, где номинальная ставка налога на прибыль несущественно отличалась от налога на доход в США, законодатель посчитал, что принцип равенства не нарушается⁷⁷. По этой причине закон вводил налогообложение прибыли только некоторых видов доходов КИК, расположенных в офшорах. Доход от активной деятельности компаний, расположенных в странах с высокой налоговой ставкой, налогом по правилам КИК не облагался. Подобной логике последовали и законодатели в иных государствах, принимавших правила КИК по модели США, когда распространяли такие правила только на пассивный доход компаний, расположенных в юрисдикциях из «черных» списков офшоров.

Стоит отметить, однако, что согласно преобладающей на сегодня точке зрения, принцип равенства налогоплательщиков и соответствующий ему экономический принцип нейтральности экспорта не удастся достигнуть, устанавливая лишь ограниченные правила КИК – применяемые только к офшорным компаниям и только к пассивным доходам компаний⁷⁸. Причиной является то, что различие между доходом от «пассивной» и «активной» деятельности все сложнее проводить, в результате чего часто пассивный доход под видом активного удается вывести из области применения правил КИК.

Кроме того, юрисдикции, в том числе развитые экономики, все в большей степени начинают вводить у себя льготные режимы налогообложения. В результате на практике даже доход

⁷⁴ ICC. Statement on Controlled Foreign Corporations.

⁷⁵ Vogel K. Worldwide vs Source Taxation of Income: A Review and Reevaluation of Arguments (Part II) // Intertax. 1988. № 10. P. 310, 311; Musgrave R. Criteria for Foreign Tax Credit in Taxation and Operations Abroad. 1960. P. 84–85; CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law... P. 15.

⁷⁶ Revenue Act of 1962 Hearings before the Committee. Ex. III. P. 173.

⁷⁷ Message from the President of the United States Relative to our Federal Tax System, H.R. Doc. № 140. 87th Cong. 1st S. 6, 26 (1961).

⁷⁸ Pinto D. Op. cit. P. 68.

от «активной» деятельности, полученный компанией в стране с высокой номинальной ставкой, может облагаться по низкой эффективной ставке или не облагаться налогом вовсе. В случае неприменимости правил КИК к таким ситуациям принцип равенства и нейтральности экспорта выполняться не будет.

Учитывая все вышесказанное, некоторые ученые указывают⁷⁹, что если приоритетом государства является широкое применение принципа нейтральности экспорта капитала, то более предпочтительным является применение правил о КИК ко всему доходу иностранных компаний независимо от его деления на активный и пассивный, поскольку такое деление является во многом условным.

В этой ситуации, однако, когда правила КИК предусматривают налогообложение всего дохода КИК – и активного, и пассивного – возможно нарушение *anti-avoidance* цели КИК (их направленности на противодействие исключительно случаям уклонения от налогообложения), поскольку при налогообложении всего дохода КИК неизбежно будут возникать ситуации, когда налогом в руках контролирующих лиц будет облагаться активный доход КИК, полученный от ведения реальной экономической деятельности. Безусловно, на отдельных этапах развития экономики государство может отдавать предпочтение цели обеспечения нейтральности экспорта капитала перед целью *anti-avoidance*. Тогда правила КИК будут иметь широкое антиофшорное действие и цель обложения налогом как активного, так и пассивного доходов резидентов независимо от того, где они инвестируют (т. е., не позволяя им пользоваться льготами низконалоговых юрисдикций, даже если в последних компании зарабатывают активный доход). Как отмечалось, такая цель перед правилами КИК ставилась, например, бразильским и российским законодателем. Однако большинство государств стремятся, чтобы главной целью правил КИК все же оставалась их направленность на противодействие уклонению от налогообложения и соответственно их неприменимость к ситуациям, когда КИК используется для ведения реальной экономической деятельности и получения активного дохода. При этом, однако, получается, что принцип нейтральности экспорта соблюдается с оговорками.

А) Регулятивная цель правил КИК – сохранение конкурентоспособности национальных инвесторов и достижение принципа нейтральности импорта

Как правило, при введении ограничительных мер, способных повлиять на экономическую деятельность национальных инвесторов за рубежом, государства стараются обеспечить, чтобы эти меры не были чрезмерными и не влияли негативно на конкурентоспособность национальных инвесторов по сравнению с иностранными инвесторами.

Введение дополнительных налоговых обязанностей в отношении национальных инвесторов, связанных с инвестированием последними за рубеж, при отсутствии симметричных мер, которые иностранные государства приняли бы в отношении своих инвесторов, может негативно сказываться на экономической деятельности национальных инвесторов.

Учитывая вышесказанное, при введении правил налогообложения КИК (например, в 1962 г. в США) помимо цели достижения равенства и нейтральности экспорта целью государств являлось формулирование правил КИК таким образом, чтобы последние не влияли негативно на конкурентоспособность национальных инвесторов за рубежом.

Последнее становится особенно актуальным в условиях, когда важным направлением экономической политики государства является поощрение выхода национальных инвесторов на зарубежные рынки (как это было, например, в 1960-х гг. в США⁸⁰). При этом, однако, поощрение и защиту государства стремятся обеспечить только добросовестной конкуренции, т. е. только в случаях ведения инвесторами за рубежом реальной экономической деятельности. Создание национальными инвесторами «пустых» компаний, не ведущих реальную экономиче-

⁷⁹ Ibid. P.70.

⁸⁰ Department of the Treasury. The Deferral of Income... P. 19.

скую деятельность, мало сказывается на «продвижении» национальных экономических интересов на иностранных рынках, не способствует повышению экономической эффективности и роли национальной экономики в глобальной экономике и поэтому не защищается.

С учетом вышесказанного, например, когда правила КИК принимались в США, они были сформулированы так, чтобы доход, полученный КИК от активных видов деятельности в странах с налоговой ставкой, примерно равной налоговой ставке США, не облагался налогом по правилам КИК. В результате, по мысли законодателя, доход компаний, ведущих реальную экономическую деятельность за рубежом (такими презюмировались только компании, ведущие реальную экономическую деятельность в высоконалоговых юрисдикциях), не облагался, и, таким образом, законодательство о КИК на их конкурентоспособность с иностранными инвесторами не влияло.

Стремлению обеспечить конкурентоспособность национальных инвесторов по сравнению с иностранными соответствует экономический принцип *нейтральности импорта капитала*. В целом «принцип нейтральности импорта означает, что для капиталов, независимо от страны их происхождения, должны создаваться равные условия конкуренции на рынке любой из стран»⁸¹. Таким образом, при применении принципа нейтральности импорта национальным и иностранным инвесторам создаются равные возможности.

Достижение нейтральности импорта возможно либо при неприменении правил, вводящих налоговые ограничения для национальных инвесторов, инвестирующих за рубеж, либо, напротив, если такие ограничительные правила (как, например, правила КИК) будут применяться всеми государствами по отношению к своим инвесторам и таким образом все инвесторы будут поставлены в равные условия конкуренции.

Тем не менее, если идея введения и применения правил КИК во всех государствах уже не кажется маловероятной, то в 1960–1990-х гг., когда правила КИК применялись в менее чем 20 государствах⁸², об этом речи не шло. Поэтому если государства и склонялись к соблюдению принципа нейтральности импорта, то они делали это, вводя ограничения для правил КИК, обеспечивая их неприменимость к компаниям, ведущим активные виды деятельности. С целью соблюдения принципа нейтральности импорта применение правил КИК ограничивалось применимостью последних только к пассивным доходам КИК, ведущих деятельность в низконалоговых и безналоговых юрисдикциях.

Таким образом, характерные для правил КИК, принимавшихся в 1960–1990-х гг., деление прибыли КИК на прибыль от активных и пассивных видов деятельности, обложение дополнительным налогом только прибыли от пассивных видов деятельности и распространение правил КИК только на КИК, ведущих деятельность в низконалоговых и безналоговых юрисдикциях, объяснялись тогдашней целью законодателя обеспечить соблюдение как принципа нейтральности экспорта капитала (нивелировать налоговые преимущества национальных инвесторов, выводящих капиталы в офшоры без ведения там реальной экономической деятельности), так и принципа нейтральности импорта капитала (не ограничивать конкурентоспособность национальных инвесторов, инвестирующих за рубеж для ведения реальной экономической деятельности).

Со временем, однако, приоритеты государств в отношении принципов нейтральности импорта и экспорта начинают меняться. На современном этапе встает вопрос о том, чтобы *отдавать предпочтение принципу нейтральности экспорта* перед принципом нейтральности импорта. Этому способствуют как изменившиеся условия мировой экономики, так и политические реалии. Так, вопрос о конкуренции национальных инвесторов на международных рынках был достаточно актуальным в 1950–1960-е гг., когда инвесторы только начинали

⁸¹ Vogel K. Worldwide vs Source Taxation... P. 310, 311.

⁸² Sandler D. Op. cit. P. XV.

массовую экспансию на международные рынки, на том этапе принятия правил КИК государства отдавали предпочтение нейтральности импорта и цели поощрения конкуренции национальных инвесторов, даже если этого удавалось достичь за счет некоторых потерь в национальной налоговой базе.

В настоящее время, напротив, из-за международного финансового кризиса, выразившегося в нехватке бюджетных поступлений, и фактов значительных налоговых злоупотреблений с использованием офшоров государства, все больше склоняются к протекционистским веяниям в экономической политике, что приводит к желанию отдать приоритет принципу нейтральности экспорта перед импортом.

Кроме того, последние исследования показывают, что прямой зависимости между введением правил КИК и снижением конкурентоспособности инвесторов на международных рынках не наблюдается⁸³. По мнению ученых, дополнительное налоговое бремя является далеко не главным и не единственным фактором сохранения конкурентоспособности в мировой экономике⁸⁴.

В результате в современных условиях повышающегося оттока капитала, а также при недоказанности прямого негативного влияния правил КИК на конкурентоспособность инвесторов некоторые ученые приходят к выводу о том, что приверженность принципу нейтральности экспорта капитала может быть более предпочтительной, чем приверженность принципу нейтральности импорта⁸⁵.

Что касается изменения политической составляющей, то в результате активной деятельности ОЭСР большинство государств по всему миру выразили приверженность предложенному ОЭСР Плану противодействия размыванию национальной налоговой базы (далее – план BEPS)⁸⁶. Поскольку принятие правил КИК является одним из этапов реализации плана BEPS, стоит ожидать, что в недалеком будущем правила КИК появятся в законодательстве большинства государств. В результате то, что раньше могло являться дополнительным бременем для инвесторов – резидентов ограниченного круга государств, где действовали правила налогообложения КИК, в скором времени должно стать равными правилами игры для всех. Стоит надеяться, что если это произойдет и правила КИК действительно будут приняты со схожими условиями в большинстве государств, то они действительно перестанут негативно влиять на конкурентоспособность, и принцип нейтральности импорта потеряет свою актуальность⁸⁷.

Наконец, теперь все больше ученых и практиков высказываются за приоритет принципа нейтральности экспорта, поскольку, как они отмечают, он способствует «более эффективному распределению ресурсов, что, в свою очередь, способствует повышению эффективности как национальных экономик, так и мировой экономики»⁸⁸.

⁸³ Department of the Treasury. The Deferral of Income... P. 57.

⁸⁴ Pinto D. Op. cit. P. 72.

⁸⁵ McLure J. Substituting Consumption-Based Direct Taxation for Income Taxes as the International Norm // National Tax Journal. 1992. № 45. P. 145, 146-7, 153.

⁸⁶ OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules... P. 9–69. Следование плану БЕРС обозначено в качестве обязательной меры для членов Глобального форума по транспарентности и обмену информацией для налоговых целей. Официальный сайт Глобального форума по транспарентности и обмену информацией для налоговых целей. URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/> (дата обращения: 10.01.2016).

⁸⁷ Принятие правил о КИК с равными условиями, рекомендуемыми ОЭСР, действительно важно для обеспечения нейтральности импорта. Так, если в ключевых положениях правила о КИК будут отличаться и в каких-то государствах будут более «мягкими», то этот фактор снова будет способствовать нарушению принципа нейтральности импорта.

⁸⁸ Vogel K. Worldwide vs Source Taxation... P. 311. Такое мнение разделяют не все. Существует точка зрения, согласно которой принцип нейтральности импорта в большей степени соответствует современному уровню развития мировой экономики, где любые препятствия на пути свободы движения капитала (которые, в частности, возникают при нейтральности экспорта) неприемлемы. Принцип нейтральности экспорта за счет того, что нивелирует налоговые льготы иностранных юрисдикций и «приравняет» налоговый режим любого иностранного государства к внутреннему налоговому режиму конкретной страны, серьезно препятствует развитию экономической конкуренции государств между собой, в частности налоговой конку-

Выбор государства при принятии правил КИК – отдавать приоритет принципу нейтральности экспорта капитала или принципу нейтральности импорта – зачастую являлся определяющим с точки зрения влияния на содержание правил КИК.

Так, если классические правила КИК, принимаемые с учетом обоих принципов, имели достаточно ограниченный характер и применялись в основном к пассивным доходам КИК, то правила КИК, принимаемые на современном этапе, отличаются либо значительным расширением списка тех видов доходов КИК, к которым правила налогообложения применяются, не ограничивая их только пассивными видами доходов, либо отменой различия пассивного/активного дохода КИК (как, например, до недавнего времени было в Бразилии и Российской Федерации). Некоторые ученые объясняют это именно изменившейся целевой составляющей правил КИК – переходом от стремления обеспечить равное соблюдение принципов нейтральности импорта и экспорта к стремлению отдать приоритет принципу нейтральности экспорта⁸⁹.

В) Контрольно-информационная цель правил КИК – обеспечение получения информации об иностранных активах и операциях налогоплательщиков

Законодательство о КИК, которое принималось в 1960–1990-х гг., редко возлагало на налогоплательщика обязанности по предоставлению в налоговые органы дополнительной информации об иностранных активах, счетах, операциях и т. п. помимо налоговой отчетности (прежде всего деклараций для уплаты налога на прибыль КИК). Контрольно-информационная функция правил КИК является относительно новой и характерна для законодательства о КИК, которое принималось государствами в последние годы.

Усилению контрольно-информационной направленности правил КИК способствовала обозначившая себя на практике неэффективность администрирования правил КИК, которая возникала из-за отсутствия у налоговых органов информации о зарубежных активах резидентов, в том числе информации о КИК.

В силу присущего иностранным государствам фискального суверенитета налоговые органы ограничены в возможностях получения информации за рубежом и во многом зависят от воли уполномоченных органов иностранного государства предоставить такую информацию в рамках межгосударственного обмена информацией.

До недавнего времени на практике межгосударственный обмен информацией сводился в основном к процедурам, основанным на системе запросов⁹⁰. Процедуры автоматического и инициативного обмена информацией были неразвиты. (В настоящий момент указанные процедуры также не функционируют в полном объеме.) Кроме того, предоставление информации по системе запросов по большей части также зависит от того, как сформирован информационный запрос запрашивающего государства и содержит ли он необходимую исходную информацию, получение которой налоговыми органами запрашивающего государства без участия в предоставлении информации налогоплательщика является затруднительным.

Вышеизложенное объясняет необходимость некоторого смещения бремени доказывания с налоговых органов на налогоплательщика и необходимость включения в законодательство о КИК новых дополнительных требований к налогоплательщикам о предоставлении информации.

ренции. Существует мнение, что в современном мире с учетом все большей экономической взаимозависимости государств принцип нейтральности импорта капитала будет приобретать все большее значение. См.: ICC. Statement on Controlled Foreign Corporations.

⁸⁹ Pinto D. Op. cit. P. 69–70.

⁹⁰ Модельная конвенция ОЭСР. Ст. 26; Vogel K. Double Taxation Conventions (London, 1997). Art. 26, m. № 19, cit. in: Torres Jiménez M.A. The Extent of Exchange of Information under Article 26 OECD Model (Article 26 (1) OECD Model): Thesis for the Master of Law / Günther O.-C., Tüchler N. (eds.). Exchange of Information for Tax Purposes. Linde, 2013. P. 81.

Такие требования уже содержатся в актах законодательства о КИК, принятых в 2007 г. в Китае⁹¹, в 2014 г. в Польше⁹² и России. Ряд изменений с целью уточнить процессуальные обязательства налогоплательщиков и предусмотреть их обязанность информировать об иностранных активах были внесены в законодательство Германии, США, Канады⁹³. При этом процессуальные требования о предоставлении информации часто имеют более широкое действие с точки зрения субъектного состава, чем материальные правила КИК, поскольку применяются даже к тем лицам, на которых в последующем могут не распространяться правила о налогообложении КИК⁹⁴. Так, если в результате проверки налоговым органом предоставленной налогоплательщиком информации об иностранных активах будет выявлено, что у налогоплательщика нет иностранных компаний, соответствующих понятию КИК, такой налогоплательщик будет в последующем освобожден от обязанностей, возлагаемых на контролирующих лиц КИК.

Кроме того, предусмотренные в законодательстве о КИК освобождения прибыли некоторых КИК от налогообложения также зависят от предоставления налогоплательщиком соответствующей информации об иностранных активах и операциях и от подтверждения выполнения условий для применения таких освобождений. Так, даже если налогоплательщик полагает, что прибыль его КИК подпадает под одно из освобождений, предусмотренных в законодательстве, он обязан подать соответствующее уведомление в налоговые органы с аргументацией (и предоставлением подтверждающих документов) того, почему положение о соответствующем освобождении к нему применяется (как, например, по законодательству о КИК в Италии⁹⁵, Китае⁹⁶ или России⁹⁷).

Учитывая, что ОЭСР в Плане действий в рамках BEPS, приверженность которому выразили многие государства, также признает истребование информации о зарубежных активах у налогоплательщиков эффективным и оправданным способом получения такой информации⁹⁸, а также рекомендует включать соответствующие положения в национальное законодательство, стоит ожидать, что контрольно-информационная направленность законодательства о КИК будет усиливаться даже в тех государствах, где на данный момент требование о предоставлении налогоплательщиками информации о зарубежных активах отсутствует. Это не исключает возможности получения налоговыми органами информации о зарубежных активах и операциях резидентов от иностранных налоговых органов в рамках процедур межгосударственного обмена информацией. Однако для получения информации от зарубежных налоговых органов в рамках существующей на данный момент практики требуется формирование запрашивающими налоговыми органами информационного запроса, который должен включать исходную информацию.

Таким образом, важность предоставления информации о зарубежных активах самим налогоплательщиком объясняется еще и тем, что эта информация нередко является той мини-

⁹¹ *Na Li*. China's CFC Regime: Existing Rules and Improvement Suggestions // IBFD Bulletin for International Taxation. October 2014. P. 538.

⁹² Deloitte. Guide to Controlled Foreign Company Regimes, 2015. P. 53–54.

⁹³ Ibidem.

⁹⁴ Например, по законодательству о налогообложении КИК в Китае помимо ежегодной налоговой декларации налоговые резиденты Китая обязаны представлять в налоговые органы ежегодную форму об инвестициях за рубежом. По результатам проверки таких форм налоговые органы выдают налогоплательщику подтверждающий документ о том, выявлена у него КИК или нет. См.: Deloitte. Guide to Controlled Foreign Company Regimes, 2015 ... P. 2, 12.

⁹⁵ *Favi L*. Italy CFC Report / CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law... P. 358.

⁹⁶ *Na Li*. China's CFC Regime... P. 538.

⁹⁷ См. п. 9 ст. 25.13-1 НК РФ, в которой говорится: «Для применения освобождения от налогообложения... прибыли контролируемой иностранной компании ...налогоплательщик, осуществляющий контроль над иностранной организацией (иностранной структурой без образования юридического лица), представляет в налоговый орган по месту своего нахождения документы, подтверждающие соблюдение условий для такого освобождения».

⁹⁸ OECD. Mandatory Disclosure Rules. Action 12 – 2015 Final Report. OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (electronic resource). URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en> (дата обращения: 15.10.2015).

мальной исходной информацией, которая требуется налоговым органам для формирования межгосударственного запроса на обмен налоговой информацией и без которой такой запрос иностранными налоговыми органами может не исполняться.

По нашему мнению, эффективность администрирования правил налогообложения КИК во многом зависит именно от того, содержатся ли в национальном законодательстве и исполняются ли обязанности налогоплательщика по предоставлению информации об иностранных активах и операциях, и от того, насколько активно государство участвует в межгосударственном обмене налоговой информацией. С нашей точки зрения, указанные два основных механизма получения информации об иностранных активах – истребование такой информации у частных лиц и получение информации от зарубежных налоговых органов – взаимосвязаны⁹⁹. Таким образом, только успешное задействование обоих механизмов будет способствовать эффективной реализации правил о налогообложении КИК.

Несмотря на комплексный характер правил КИК, в определенные исторические моменты те или иные цели из названных выше становились основными, влияя на содержание правил КИК.

Историю развития правил КИК с учетом изменения целей и содержания норм, по нашему мнению, можно условно разделить на два основных этапа: *первый этап* – 1960-1990-е гг. – принятие «классических» правил КИК; *второй этап* – с 2000-х гг. по настоящий момент – реформирование классических и принятие «современных» правил КИК.

Правила, принятые в различных государствах в рамках одного этапа, имеют схожую целевую и техническую составляющую.

К первому этапу можно отнести правила КИК, принятые в США (1962 г.), Канаде (1972 г.), Германии (1972 г.), Японии (1978 г.), Франции (1980 г.), Великобритании (1984 г.), Новой Зеландии (1988 г.)¹⁰⁰. Учитывая, что правила КИК в названных странах принимались в основном по модели США, данные правила имеют много схожих черт, и поэтому, несмотря на некоторую временную разницу, эти правила можно относить к одному этапу¹⁰¹.

Целевая составляющая классических правил была достаточно узкой. Они принимались с целью предотвращения так называемого отсроченного налогообложения¹⁰² в той степени, в какой последнее противоречило принципу нейтральности экспорта капитала и вело к «размыванию» национальной налоговой базы. В качестве цели правил КИК не ставилось противодействие использованию офшорных юрисдикций для ведения бизнеса (т. е. широкая антиофшорная цель). Фискальная цель также не была основной, учитывая относительно незначительные

⁹⁹ С одной стороны, как указывалось ранее, для межгосударственного обмена информацией требуется формирование и направление запроса, содержащего исходную информацию. С другой стороны, достоверность предоставленной налогоплательщиком информации об иностранных активах требует проверки, что может реализовываться через подтверждение такой информации зарубежными уполномоченными органами.

¹⁰⁰ В скобках указана дата принятия первых правил налогообложения КИК в каждой стране соответственно. Во многих странах, однако, в дальнейшем правила налогообложения КИК были значительно изменены, например, в Германии Законом 2010 г., в Великобритании Законом о финансах 2012 г., вступившим в силу 1 января 2013 г., в Бразилии Законом от 14 мая 2014 г., вступившим в силу 1 января 2015 г., и т. д. Измененное законодательство о КИК стоит относить к группе «современных» правил о КИК.

¹⁰¹ Стоит отметить также, что на протяжении выделенных нами этапов правила о КИК принимались в государствах с разной степенью интенсивности. Так, на сегодняшний день правила существуют в более чем 30 государствах, при этом в 1960–1980-х гг. правила были приняты всего в семи из них. За одно десятилетие 1990-х гг. правила налогообложения КИК были приняты в 15 государствах. Таким образом, нельзя утверждать, что возросшая интенсивность в принятии правил о КИК в 1990-х гг. свидетельствовала о совсем новом видении государствами задач и целей правил о КИК. В результате, несмотря на возросшую интенсивность принятия правил о КИК в разных государствах, во многом схожесть их целевой составляющей с целями и техникой правил, принимаемых в 1960–1980-х гг., подтверждает, что с учетом приведенной ранее классификации они могут относиться к первому этапу эволюции правил о КИК. С 2000 г. наблюдается новый всплеск интенсивности принятия правил о КИК. С 2000 по 2015 г. правила приняты в 14 государствах. (подробнее см. далее). Кроме того, государства, где правила налогообложения КИК были приняты ранее, проводят активные реформы по изменению содержания правил о КИК. Учитывая изменившийся характер этих правил о КИК, мы относим их ко второму этапу.

¹⁰² Revenue Act of 1962, Hearings before the Committee... P. 13–14.

(по сравнению с объемом оттока капиталов в офшорные юрисдикции на сегодняшний день) потери бюджетов от вывода капитала за границу во времена принятия классических правил (1960–1970-е гг.)¹⁰³. При этом хотя основными целями КИК были противодействие «налоговой отсрочке» и обеспечение нейтральности экспорта капитала, важным принципом, который при этом не должен был нарушаться, оставался принцип нейтральности импорта капитала¹⁰⁴. Таким образом, для классических правил КИК было характерно преобладание регулятивной составляющей (противодействие отсроченному налогообложению при защите нейтральности импорта и экспорта).

В дальнейшем правила КИК были приняты в Австралии (1990 г.), Швеции (1990 г.), Норвегии (1992 г.), Испании (1994 г.), Дании (1995 г.), Финляндии (1995 г.), Португалии (1995 г.), Индонезии (1995 г.)¹⁰⁵, Казахстане (1995 г.)¹⁰⁶, Южной Корее (1996 г.), Мексике (1997 г.), Венгрии (1997 г.), Аргентине (1999 г.), Италии (1999 г.), Венесуэле (1999 г.).

Целевая составляющая правил КИК несколько меняется: вместо цели противодействовать отсрочке налогообложения преобладающей становится цель противодействия уклонению от налогообложения (в различных формах). При этом кардинальных перемен в целевой и технической составляющей не наблюдается, поскольку, несмотря на то, что в большинстве государств явно преобладает цель *anti-avoidance*, по-прежнему она сочетается с приверженностью принципу нейтральности экспорта и импорта.

Таким образом, для правил КИК указанных стран, так же как и для классических правил, характерно деление дохода КИК на активный и пассивный и налогообложение в руках контролирующих лиц КИК в основном пассивного дохода. Применяются правила КИК в основном к контролируемым иностранным компаниям из списков офшорных юрисдикций, принимаемых в каждом государстве отдельно.

Принятию правил КИК на втором этапе предшествует существенное изменение экономических и политических предпосылок.

В 1990-х гг. резко увеличился отток капиталов в офшоры, а также продолжил расширяться список государств, предлагающих низконалоговые и безналоговые режимы. При этом углубляющийся с 2008 г. международный финансовый кризис обозначил повышенную потребность государств в пополнении бюджетных средств за счет налоговых поступлений.

На фоне этого проявилась неэффективность правил, направленных на противодействие уклонению от налогообложения, в том числе правил КИК¹⁰⁷. Так, огласку получили примеры знаменитых транснациональных компаний *Google* и *Apple*, которые смогли осуществлять высокоприбыльную деятельность в различных юрисдикциях с минимальной налоговой нагрузкой в обход правил КИК, принятых в США и других государствах¹⁰⁸.

В результате приоритетом в экономической политике государств стали не столько поощрение экспорта капитала и цель обеспечения нейтральности импорта и конкурентоспособности

¹⁰³ *Avi-Yonah R.S.* The U.S. Treasury's Subpart F Report: Plus Ça change, Plus C'est La Même Chose? // *Bull. For Int'l Fiscal Documentation*. 2001. № 5. P. 185–188; *Pinto D.* Op. cit. P. 52.

¹⁰⁴ *Pinto D.* Op. cit. P. 52.

¹⁰⁵ Правила налогообложения КИК были значительно изменены в 2008 г. после принятия Закона *Income Tax Law* № 36 и Постановления Министерства финансов Индонезии *Regulation* № 256/PMK.03/2008. См. подробнее: *Tarigan J.S.* Indonesia's CFC Rules Become Stricter and Broader // *International Tax Review*. 2011 (electronic resource). URL: <http://www.internationaltaxreview.com/Article/2814349/Indonesias-CFC-rules-become-stricter-and-broader.html> (дата обращения: 02.03.2016).

¹⁰⁶ Правила налогообложения КИК были приняты в Казахстане в 1995 г., в 2009 г. в эти правила были внесены значительные изменения. См.: *Bregonje R., Bezborodov S.* The Battle Against Tax Heavens Rages on in Kazakhstan... *Tax Treaty Partners being victimized* // *Intertax*. 2010. Vol. 38 (2). P. 118–127.

¹⁰⁷ *Pinto D.* Op. cit. P. 41–42.

¹⁰⁸ Подробнее о налоговых схемах, используемых транснациональными компаниями, см.: *Fuest C., Spengel C., Finke K., Heckemeyer J. H., Nusser H.* Profit Shifting and «Aggressive» Tax Planning by Multinational Firms: Issues & Options for Reform // *World Tax Journal*. 2013. Vol. 5. Issue 3. P. 307–325.

инвесторов, как в 1960-е гг., сколько протекционистские направления экономической политики, обеспечение нейтральности экспорта (т. е. снятие налоговых стимулов для инвестирования за рубеж и уравнивание налогового бремени национальных инвесторов, инвестирующих внутри страны и за ее пределами). Актуальными становятся фискальная составляющая налоговой политики и повышение эффективности правил КИК¹⁰⁹.

При этом государства начинают осознавать, что большую роль в неэффективности существующих правил КИК играют два фактора: 1) наличие лакун в технической составляющей правил КИК (например, их применимость только к юридическим лицам и неприменимость к структурам без образования юридического лица, применимость только к КИК в традиционных офшорах, но при этом попустительство уклонения через КИК в «привилегированных режимах» в традиционных высоконалоговых юрисдикциях и т. п.¹¹⁰; несоответствие изменившимся формам ведения бизнеса (неоправданное применение правил КИК только к пассивным доходам в условиях, когда различие между пассивными и активными доходами становится все менее заметным))¹¹¹ и 2) отсутствие эффективных способов получения информации о КИК.

Указанные тенденции заставляют задумываться как об ужесточении технической составляющей правил КИК, так и об изменении их целевой составляющей.

С точки зрения целей на смену регулятивной составляющей правил КИК приходит их роль в сравнительно большей степени как меры фискального характера и меры противодействия оттоку капитала в офшоры (антиофшорная мера). Регулятивная составляющая правил КИК сводится больше к защите принципа нейтральности экспорта капитала при нивелировании принципа нейтральности импорта.

С изменением целей правил КИК происходят изменения и в их содержании. Правила налогообложения КИК начинают применять:

1) к максимально широкому кругу организаций и структур (в том числе к гибридным структурам, фондам и трастам)¹¹²; 2) ко всему доходу КИК (не делая различия между «пассивными» и «активными» типами доходов); 3) к широкому кругу юрисдикций, имеющих льготные режимы налогообложения КИК (как к классическим офшорным юрисдикциям из «черного» списка, так и к юрисдикциям с высокой базовой ставкой налогообложения, применяющих специальные льготные налоговые режимы)¹¹³.

Характерными примерами реформ правил КИК, которые имели фискальную и антиофшорную направленность, могут быть изменения правил КИК соответственно в 2008 и 2009 гг. в Индонезии¹¹⁴ и Казахстане¹¹⁵.

Помимо того, о чем было сказано выше, с целью повысить эффективность доступа к информации о КИК многие государства в законодательство о КИК начинают добавлять процессуальные обязательства для контролирующих лиц КИК по представлению в налоговые

¹⁰⁹ Pinto D. Op. cit. P. 43.

¹¹⁰ См. подробнее: Старженецкая Л.Н. К вопросу об эффективности правил налогообложения КИК // Налоговед. 2015. № 1; Pinto D. Op. cit. P. 49.

¹¹¹ Старженецкая Л.Н. Указ. соч.

¹¹² Расширение понятия КИК осуществляется, во-первых, за счет внесения изменений в существующее законодательство (например, во Франции, где теперь помимо юридических лиц в качестве КИК могут быть также признаны трасты, ассоциации, некоммерческие организации), во-вторых, путем принятия дополнительных налоговых мер помимо КИК, например, законодательства о налогообложении инвестиционных фондов, в том числе в Новой Зеландии и Австралии). См. подробнее: Старженецкая Л.Н. Указ. соч.

¹¹³ Pinto D. Op. cit. P. 43.

¹¹⁴ Tarigan J.S. Indonesia's CFC rules become stricter and broader // International Tax Review. – 2011 (electronic resource). URL: <http://www.internationaltaxreview.com/Article/2814349/Indonesias-CFC-rules-become-stricter-and-broader.html> (дата обращения: 02.03.2016).

¹¹⁵ Bregonje R., Bezborodov S. The Battle Against Tax Heavens Rages on in Kazakhstan... Tax Treaty Partners being victimized // Intertax. 2010. Vol. 38 (2). P. 118–127.

органы информации о наличии иностранных активов и операций (например, подобные нормы содержатся в законодательстве США¹¹⁶, Канады¹¹⁷, Китая¹¹⁸).

В настоящее время повышается роль международных инструментов, регулирующих обмен информацией. Например, по состоянию на 2015 г. значительно возросло количество участников Конвенции ОЭСР и Совета Европы о взаимной административной помощи по налоговым делам 1988 г. по сравнению с 2000 г.¹¹⁹ Также увеличилось число государств, которые в СИДН включают положения об обмене информацией¹²⁰.

Таким образом, в 2000-х гг. важной целевой составляющей правил КИК становится также контрольно-информационная.

С учетом меняющейся политической составляющей (повышенному вниманию к правилам КИК в рамках форума ОЭСР) тенденцией в дальнейшей разработке правил КИК становится их принятие гораздо большим количеством государств.

За период с 2000 по 2015 г. правила КИК приняли около 15 государств¹²¹. Среди них Эстония (2000 г.), Израиль (2000 г.), Литва (2001 г.), Бразилия (2001 г.), ЮАР (2001 г.), Египет (2005 г.), Турция (2006 г.), Китай (2007 г.), Уругвай (2011 г.), Перу (2012 г.), Исландия (2013 г.), Греция (2014 г.), Россия (2014 г.), Польша (2015 г.).

Таким образом, второй этап характеризуется, во-первых, принятием правил КИК гораздо большим количеством государств, во-вторых изменением характера принимаемых правил. Правила КИК становятся шире и приобретают более жесткий характер. Возрастает значение их фискальной и контрольно-информационной функций.

1.2. Цели российских правил налогообложения КИК

В России закон, содержащий правила налогообложения КИК, был принят 24 ноября 2014 г.¹²² Как указывалось при внесении законопроекта его инициаторами, этот законопроект разрабатывался с учетом накопленного зарубежного опыта в налогообложении КИК¹²³. Российские ученые также пришли к выводу, что в целом данный Закон соответствует мировым тенденциям¹²⁴.

¹¹⁶ По информации некоторых ученых, в США обязательства по представлению информации об иностранных активах были прописаны в законодательстве еще на заре появления правил КИК. Например, А.И. Савицкий указывает, что еще в 1960-х гг., до принятия правил КИК, Закон США № 86-780 обязывал американские корпорации предоставлять в составе налоговой отчетности информацию обо всех зарубежных дочерних компаниях, принадлежащих им напрямую, и о любых зарубежных компаниях, прямо контролируемых этими дочерними компаниями. См.: *Савицкий А.И.* Контролируемые иностранные компании: зарубежный опыт и перспективы в России // Закон. 2015. № 2; СПС «КонсультантПлюс». На современном этапе указанные правила были значительным образом детализированы и расширены. См.: *Foreign Accounts Tax Compliance Act* (electronic resource). URL: <https://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-FATCA>.

¹¹⁷ <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/bdgt/2015/qa11-eng.html>.

¹¹⁸ Deloitte. Guide to Controlled Foreign Company Regimes, 2015... P. 12.

¹¹⁹ http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf. См. также: *Wittmann K.* The CoE/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Thesis for the Master of Law in Exchange of Information for Tax Purposes / Ed. by O.-C. Günther, N. Tüchler. Wien, 2013. P. 177.

¹²⁰ *Torres Jiménez M.A.* The Extent of Exchange of Information under Article 26 OECD Model (Article 26 (1) OECD Model): Thesis for the Master of Law // O.-C. Günther, N. Tüchler (eds.). Exchange of Information for Tax Purposes. Linde, 2013. P. 79–80.

¹²¹ Если сравнить с предыдущим этапом, то за прошедшие 40 лет правила КИК были приняты всего в 20 государствах. См.: *Sandler D.* Op. cit. P. XV.

¹²² Федеральный закон от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // Собрание законодательства РФ. 2014. № 48. Ст. 6657.

¹²³ Пояснительная записка к законопроекту «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» (электронный ресурс) [http://asozd2c.duma.gov.ru/addwork/scans.nsf/ID/B958597F725845_8643257D79002B53E7/\\$FILE/630365-6.PDF?OpenElement](http://asozd2c.duma.gov.ru/addwork/scans.nsf/ID/B958597F725845_8643257D79002B53E7/$FILE/630365-6.PDF?OpenElement) (дата обращения: 10.11.2015).

¹²⁴ См., например: *Заринов В.* Закон о деофшоризации // Закон. 2014. № 12. С. 20.

При этом, однако, по нашему мнению, если обратиться к детальному анализу текста Закона, можно прийти к выводу, что для российской версии правил КИК тем не менее характерны особенности, обусловленные, как представляется, преобладанием фискальной, антиофшорной и контрольно-информационной целей, о которых подробно будет рассказано далее.

Предпосылки российского Закона о КИК

Для принятия российского Закона о налогообложении КИК существовали как законодательные, так и экономические предпосылки.

Что касается законодательных предпосылок, то стоит отметить, что, как и в большинстве стран, в Российской Федерации действует принцип раздельного налогообложения прибыли юридических лиц и акционеров/ участников этих юридических лиц (за исключением прозрачных юридических лиц, таких, например, как полные товарищества).

Кроме того, налогообложение прибыли в нашей стране осуществляется по принципу резидентства¹²⁵. Таким образом, в России, как и в США (где правила были приняты впервые), при ведении экономической деятельности через использование иностранных компаний акционеры не уплачивают налог на прибыль этих организаций до тех пор, пока данная прибыль не будет распределена российским акционерам в качестве дивидендов (т. е. до тех пор, пока данная прибыль не станет доходом акционеров), или до момента реализации акционерами своих долей в такой компании или ликвидации компании и выплаты акционерам «ликвидационной премии». Таким образом, в России, как и в США, законодательство до принятия правил налогообложения КИК не исключало возможности для уклонения от национального налогообложения через создание иностранных компаний с участием российских акционеров.

Помимо законодательных для принятия российских правил КИК существовали также экономические предпосылки.

За период с 2001 по 2012 г. постоянно возрастала величина так называемого нелегального вывоза капитала из Российской Федерации за границу: в 2001 г. она составляла 15,4 млрд долларов, а в 2012 г. – 49,2 млрд долларов¹²⁶. При этом значительная часть оттока капитала из России приходилась на страны с офшорными и тесно с ними связанными (спарринг-офшорными) юрисдикциями¹²⁷. Так, В.П. Оболенский пишет: «В 2012 г., например, на Кипр, Нидерланды и Британские Виргинские острова, т. е. территории с льготными инвестиционными и налоговыми режимами, приходилось около 60 % российского экспорта и импорта прямых инвестиций. В 2013 г., по данным Росстата, доля Швейцарии, Кипра и Нидерландов в общем притоке в нашу страну всех типов инвестиций составила 33 % (51,1 млрд. долл., т. е. больше, чем весь нелегальный вывоз капитала)»¹²⁸. Иными словами, «нелегальный отток капитала «компенсировался» его легальным притоком под флагом других государств»¹²⁹.

По мнению аналитиков, такая «компенсация» является прямым следствием офшоризации российского бизнеса¹³⁰, а одной из основных причин популярности офшорных зон является предоставляемая ими возможность налоговой оптимизации¹³¹.

¹²⁵ См. п. 1 ст. 246 НК РФ.

¹²⁶ Платежный баланс Российской Федерации в 2001, 2007, 2009, 2011 и 2013 гг. // Официальный сайт Банка России. URL: <http://www.cbr.ru/>

¹²⁷ Сайт Банка России <http://www.cbr.ru/>; Хейфец Б. Офшорные финансовые сети российского бизнеса (электронный ресурс). URL: <http://institutiones.com/general/1160-ofshornye-finansovye-seti-rossijskogo-biznesa.html> (дата обращения: 17.10.2015).

¹²⁸ Оболенский В.П. Вывоз капитала из России: масштабы, эффекты, проблемы // Российский внешнеэкономический вестник. 2014. № 11. С. 10 (электронный ресурс). URL: [http://www.rfej.ru/rvv/id/B003DB181/\\$file/3-16.pdf](http://www.rfej.ru/rvv/id/B003DB181/$file/3-16.pdf) (дата обращения: 05.04.2016).

¹²⁹ Оболенский В.П. Вывоз капитала из России... С. 10.

¹³⁰ Там же. С. 9, 10.

¹³¹ Хейфец Б. Офшорные финансовые сети российского бизнеса (электронный ресурс). URL: <http://institutiones.com/general/1160-ofshornye-finansovye-seti-rossijskogo-biznesa.html> (дата обращения: 17.10.2015).

Впервые необходимость введения правил налогообложения КИК была обозначена в 2007 г. С.В. Разгулиным – на тот момент заместителем директора Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов РФ, который отмечал, что «разработка законодательства, регулирующего налогообложение контролируемых иностранных компаний, является важным средством борьбы с укрывательством доходов российскими компаниями (выделено мной. – Л.С.)...»¹³².

В Основных направлениях налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 гг. также говорилось о планируемых к введению (предположительно с 2009 г.) правилах о налогообложении иностранных контролируемых компаний¹³³.

В Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации в период 2009–2013 гг. вовсе не было упоминания о введении в России правил налогообложения КИК¹³⁴.

Идея введения в нашей стране правил налогообложения КИК в той или иной форме снова возникла в конце 2013 г., когда была озвучена Президентом РФ В.В. Путиным в Послании Федеральному Собранию 12 декабря 2013 г.¹³⁵ При этом цель будущего законодательства Президентом была обозначена именно как «противодействие офшорам»¹³⁶ (выделено мной. – Л.С.).

Цели российского Закона о КИК

Формальная цель введения в российское законодательство норм о налогообложении КИК была обозначена в пояснительной записке к законопроекту¹³⁷ как «создание действенного механизма пресечения использования низконалоговых юрисдикций с целью создания необоснованных преференций и получения необоснованной налоговой выгоды (выделено мной. – Л.С.)... а также совершенствование норм законодательства о налогах и сборах в части налогообложения и контроля иностранных организаций»¹³⁸. Помимо общей цели «совершенствования норм законодательства», основной целью принятия данного законопроекта является «пресечение использования низконалоговых юрисдикций с целью создания необоснованных преференций и получения необоснованной налоговой выгоды». Конечно, стоит полагать, что эта цель является целью не только правил налогообложения КИК, вводимых законопроектом, но и иных правил, содержащихся в нем¹³⁹, важным, однако, на наш

¹³² Разгулин С. Основные направления налоговой политики в Российской Федерации // Бюджет. 2007. № 6 (электронный ресурс). URL: <http://bujet.ru/article/18735.php> (дата обращения: 15.10.2015).

¹³³ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2008–2010 гг. (документ опубликован не был). Доступ на официальном сайте Министерства финансов РФ: www.minfin.ru.

¹³⁴ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов; Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов; Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов; Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов; Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов (документы опубликованы не были). Доступ на официальном сайте Министерства финансов РФ: www.minfin.ru.

¹³⁵ Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации от 12 декабря 2013 г. (далее – Послание Президента РФ Владимира Путина Федеральному Собранию) // Российская газета. 13.12.2013. № 282.

¹³⁶ В Послании Президент РФ сказал: «Доходы компаний, которые зарегистрированы в офшорной юрисдикции и принадлежат российскому собственнику, конечному бенефициару, должны облагаться по нашим налоговым правилам, а налоговые платежи должны быть уплачены в российский бюджет». См.: Послание Президента РФ Владимира Путина Федеральному Собранию. Таким образом, по нашему мнению, подтверждается явная антиофшорная и фискальная направленность российского Закона о КИК еще на стадии его неформального инициирования российским Президентом, который не сказал о первоочередной задаче данного Закона как направленного на противодействие уклонению от налогообложения, а отметил его именно фискальную сторону.

¹³⁷ Пояснительная записка к законопроекту № 630365-6 (электронный ресурс). URL: [http://asozd2c.duma.gov.ru/addwork/scans.nsf/ID/B958597F7258458643257D79002B53E7/\\$FILE/630365-6.PDF?OpenElement](http://asozd2c.duma.gov.ru/addwork/scans.nsf/ID/B958597F7258458643257D79002B53E7/$FILE/630365-6.PDF?OpenElement). Законопроект № 630365-6 был окончательно принят и подписан Президентом РФ как Федеральный закон от 24 ноября 2014 г. № 276-ФЗ.

¹³⁸ Там же.

¹³⁹ Федеральным законом от 24 ноября 2014 г. № 276-ФЗ помимо правил налогообложения КИК вводились также новые правила российского налогового резидентства иностранных юридических лиц, правила о фактическом получателе дохода, а

взгляд, является то, что формально в пояснительной записке цель заявлена не как «деофшоризация» российской экономики сама по себе, а как пресечение использования офшоров, в том числе созданных в офшорных юрисдикциях и контролируемых российскими резидентами компаний, *только, если они используются с целью получения «необоснованных преференций» и «необоснованной налоговой выгоды*

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.