

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ИМПЛЕМЕНТАЦИИ НОРМ БЭПС О КОНТРОЛИРУЕМЫХ ИНОСТРАННЫХ КОМПАНИЯХ В РОССИЙСКОЕ НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

Андрианова Н.Г. Email: Andrianova635@scientifictext.ru

Андрианова Наталья Геннадьевна - студент магистратуры,
Высшая школа государственного аудита,
Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова, г. Москва

Аннотация: в данной статье рассматриваются проблемы имплементации положений БЭПС о контролируемых иностранных компаниях в российское налоговое законодательство, проводится сравнительный анализ положений Налогового кодекса Российской Федерации и БЭПС с целью выявления недостатков в законодательном закреплении правил о контролируемых иностранных компаниях в России, проблем реализации указанных положений в практической деятельности, предлагаются пути совершенствования налогового законодательства Российской Федерации в соответствии с международными нормами и принципами.

Ключевые слова: контролируемые иностранные компании, БЭПС, международное налоговое планирование, налоговый контроль, обмен налоговой информацией, устранение двойного налогообложения.

CONTEMPORARY PROBLEMS OF IMPLEMENTATION BEPS PROVISIONS ABOUT CONTROLLED FOREIGN COMPANIES INTO RUSSIAN TAX LEGISLATION Andrianova N.G.

Andrianova Natalia Gennadievna - Master Student,
HIGHER SCHOOL,
STATE AUDIT (FACULTY) OF LOMONOSOV MOSCOW STATE UNIVERSITY, MOSCOW

Abstract: the article describes problems of implementation of BEPS provisions about controlled foreign companies into Russian tax legislation, provides comparative analysis of Russian Tax Code provisions and BEPS provisions aimed to identify defects in providing a legislative framework of controlled foreign companies rules in Russian Federation, reveals problems of realization provisions in practice, finds out the ways to improve Russian tax legislation in accordance with international law provisions and principles.

Keywords: controlled foreign companies, BEPS, international tax planning, tax control, tax information exchange, double taxation avoidance.

УДК 336.221

БЭПС [1] рассматривает ужесточение правил о контролируемых иностранных компаниях как одно из важных направлений в борьбе с минимизацией налогообложения и выводом прибыли из-под налогообложения. Введение правил о контролируемых иностранных компаниях в национальное законодательство государств не является новым явлением, так как насчитывается около 30 стран, в которых данные правила существуют и успешно применяются. В Российской Федерации положения о налогообложении контролируемых иностранных компаний были включены в главу 3.4 Налогового кодекса Российской Федерации [2] в 2014 году в рамках принятия законов, направленных на деофшоризацию российской экономики. Представляется интересным рассмотреть проблемы имплементации правил БЭПС о контролируемых иностранных компаниях в российское налоговое законодательство. Так, БЭПС и российское налоговое законодательство распространяют действие правил о контролируемых иностранных компаниях не только на иностранные юридические лица, но и на иностранные структуры без образования юридического лица, такие как траст, партнерство, постоянное представительство. Подобное расширение действия правил о контролируемых иностранных компаниях позволяет противостоять уклонению от их применения путем изменения организационно-правовой формы контролируемого лица. В рамках данной нормы российское налоговое законодательство полностью соответствует требованиям БЭПС. Однако на практике доказать факт осуществления контроля российским налоговым резидентом над иностранными трастами достаточно сложно, так как для признания осуществления контроля российского резидента над такими структурами необходимо истребование всего комплекса документов у органов иностранного государства с четким соблюдением процедуры по местному законодательству. Более того, российские налоговые органы вправе получить информацию только о российских резидентах, при этом установление факта получения доходов

российским резидентом от траста не может быть признано единственным доказательством осуществления данным лицом контроля над трастом. Лицо может не знать, когда прекратится траст, а если и знает, то доказать это на практике невозможно. Российские суды не обладают правом признания иностранных трастов притворными, а заинтересованными лицами для инициирования такого процесса в иностранных судах не будут признаны ни налоговые, ни иные российские органы.

Анализ положений БЭПС и Налогового Кодекса Российской Федерации об уровне контроля, позволяющем признавать иностранную структуру контролируемой физическим или юридическим лицом, показывает, что российские правила в данном отношении жестче правил, установленных ОЭСР. БЭПС устанавливает правило о признании иностранной структуры контролируемой, в случае, если резидент обладает не менее 50 процентов контроля, с предоставлением возможности государствам в национальном законодательстве установить более низкое пороговое значение. В Российской Федерации иностранная структура считается контролируемой в случае, если доля участия резидента Российской Федерации составляет 25 процентов. Установление доли участия на данном уровне направлено на противодействие обхода правил о контролируемых иностранных компаниях, однако установление настолько низкого порогового значения может привести к тому, что иностранная компания будет признана контролируемой в отсутствие реальной возможности контролирующего лица оказывать влияние на принятие решений в компании. Поэтому следует увеличить долю участия российского налогового резидента в иностранной компании для целей признания такого физического или юридического лица контролирующим лицом.

Возможны случаи, при которых миноритарные акционеры объединяются и получают возможность оказания влияния на принятие решений компанией. БЭПС предусматривает три таких случая, призывая обращать внимание на подобные ситуации при определении наличия контроля над иностранной структурой. Для определения наличия контроля предлагается совместно учитывать доли миноритарных акционеров, которые действуют согласованно для оказания влияния на компанию; осуществлять совместный учет долей связанных сторон; осуществлять проверку коллективной доли участия резидентов государства. В законодательстве Российской Федерации установлено правило коллективной доли участия резидентов, позволяющее признавать иностранную структуру контролируемой при доле участия резидента более 10 процентов, в случаях, если коллективно несколько резидентов Российской Федерации имеют долю в компании более 50 процентов. Установленные пороговые значения полностью соответствуют рекомендациям ОЭСР.

При рассмотрении вопроса о правилах исчисления прибыли контролируемой иностранной компании следует обратить внимание на то, что БЭПС рекомендует использовать законы юрисдикции, применяющей правила о контролируемых иностранных компаниях, для определения размера прибыли контролируемой компании. Применение законодательства юрисдикции регистрации иностранной компании может привести к уменьшению облагаемой налогом прибыли иностранной компании и существенно повысить расходы на налоговое администрирование, так как налоговым органам необходимо будет работать с незнакомым для них налоговым законодательством другого государства. В Российской Федерации согласно статье 309.1 Налогового кодекса Российской Федерации [3] при определении прибыли контролируемой иностранной компании может использоваться финансовая отчетность, составленная в соответствии с личным законом такой компании за финансовый год или по правилам, установленным Российской Федерацией для налогоплательщиков- российских организаций. При этом личным законом в соответствии со статьей 1202 Гражданского кодекса Российской Федерации [4] считается право страны, где учреждено юридическое лицо. Определение прибыли контролируемой иностранной компании по данным ее финансовой отчетности, составленной в соответствии с личным законом такой компании, возможно в случае, если постоянным местонахождением компании является юрисдикция, с которой Российская Федерация имеет договор по вопросам налогообложения и которая обеспечивает эффективный обмен информацией, или в случае, если контролирующим лицом представлено аудиторское заключение на представленную отчетность, не содержащую отрицательного заключения или отказа от выражения мнения. В случае если личным законом контролируемой иностранной компании не установлены правила составления финансовой отчетности, то прибыль контролируемой иностранной компании определяется по данным финансовой отчетности, составленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Таким образом, в Российской Федерации наряду с возможностью определения прибыли контролируемой иностранной компании по российскому законодательству разрешено использовать правила определения прибыли, установленные в юрисдикции регистрации контролируемой компании, что, в целом, нежелательно согласно рекомендациям БЭПС. Кроме того, в БЭПС предлагается установление правила о зачете убытков контролируемой иностранной компании только за счет прибыли этой контролируемой иностранной компании или иной контролируемой иностранной компании в той же юрисдикции. Установление подобного правила в Налоговом кодексе Российской Федерации позволит противостоять

манипулированию убытками контролируемой иностранной компании и искусственному поддержанию убыточности такой структуры для уменьшения налогов материнской компании.

Согласно правилам отнесения прибыли контролируемой иностранной компании, установленным в БЭПС, размер прибыли контролирующего лица или акционера должен зависеть от доли собственности в контролируемой иностранной компании и периода владения или осуществления контроля. При налогообложении прибыли контролирующего лица, полученной от контролируемой иностранной компании, рекомендуется применять налоговую ставку юрисдикции материнской компании. В Российской Федерации прибыль контролируемой иностранной компании, соответствующая доле контролирующего лица, считается доходом (для физических лиц - как доходы из источников за пределами Российской Федерации, у юридических лиц - как внереализационные доходы) этого контролирующего лица и облагается налогом в Российской Федерации по ставке 13% и 20% соответственно. Прибыль, полученная контролируемой иностранной компанией в текущем году, включается в налоговую базу резидента Российской Федерации на следующий год. Прибыль контролируемой иностранной компании учитывается при определении налоговой базы по соответствующему налогу, если ее размер превышает 10 миллионов рублей в 2017 и последующих годах. Таким образом, в законодательстве Российской Федерации применяется критерий доли участия и размера прибыли, налоговая ставка соответствует налоговой ставке юрисдикции материнской компании, второго критерия о периоде владения или осуществлении контроля не закреплено. Представляется необходимым закрепление критерия о периоде владения, что позволит привести к более точному отнесению прибыли определенному контролирующему лицу, а также позволит приблизить российское налоговое законодательство к правилам, установленным в БЭПС.

БЭПС содержит правила, направленные на предотвращение двойного налогообложения. Описываются три ситуации, в которых может возникнуть двойное налогообложение:

- 1) если отнесенная прибыль контролируемой иностранной компании также подлежит корпоративному налогообложению в стране регистрации;
- 2) если правила о контролируемых иностранных компаниях в нескольких юрисдикциях подлежат применению к прибыли одной и той же контролируемой компании;
- 3) если контролируемая иностранная компания распределяет дивиденды из прибыли, которая уже была отнесена к прибыли контролирующего лица по правилам о контролируемых иностранных компаниях, или если резидент передает акции контролируемой компании.

Для устранения налогообложения в первой и второй ситуациях необходимо осуществить зачет уже уплаченных налогов в других юрисдикциях, для устранения двойного налогообложения в третьей ситуации предлагается вывести из-под налогообложения операции по выплате дивидендов и распоряжению акциями контролируемой компании, в случае, если с прибыли контролируемой иностранной компании уже были уплачены налоги в соответствии с правилами о контролируемых иностранных компаниях. В Российской Федерации согласно пункту 11 статьи 309.1 Налогового кодекса Российской Федерации сумма налога, исчисленного в отношении прибыли контролируемой иностранной компании, уменьшается на сумму налога, исчисленного в отношении этой прибыли по законодательству иностранного государства. При применении данной нормы на практике могут возникнуть проблемы с ее толкованием. Например, пока не ясно будут ли зачитываться налоги, уплаченные с прибыли контролируемой иностранной компании в некой третьей юрисдикции, если одна и та же прибыль контролируемой компании подлежит налогообложению в нескольких юрисдикциях согласно правилам о контролируемых компаниях. В 2016 году в статью 309.1 Налогового кодекса Российской Федерации были внесены изменения, согласно которым доходы, полученные контролируемой иностранной компанией от реализации ценных бумаг и имущественных прав в пользу контролирующего лица данной контролируемой иностранной компании, а также расходы контролируемой иностранной компании в случае приобретения ценных бумаг или имущественных прав у контролирующего лица данной контролируемой иностранной компании исключаются из прибыли или убытка контролируемой иностранной компании в случае, если цена реализации определена исходя из документально подтвержденной стоимости и не выше рыночной стоимости таких ценных бумаг или имущественных прав. Введение в российское законодательство подобной нормы позволило приблизиться к рекомендациям, установленным ОЭСР.

Однако самой главной является проблема в получении информации от российских налоговых резидентов. На сегодняшний день активно используется лишь практика получения информации по запросу заинтересованного государства, однако подобная форма обмена информации требует достаточно продолжительного времени для получения ответа, кроме того, государство, у которого запрашивают информацию, может отказать в предоставлении такой информации. Присоединение Российской Федерации к автоматическому обмену налоговой информацией запланировано на 2018 год. При этом сложности при осуществлении автоматического обмена информацией могут возникнуть с островными офшорными государствами, на территории которых может быть плохо развита инфраструктура или

отсутствуют финансовые средства в необходимом объеме для внедрения передовых технологий и организации обмена налоговой информацией.

Проведенный анализ показал, что в целом законодательство Российской Федерации о контролируемых иностранных компаниях соответствует рекомендациям ОЭСР, изложенным в БЭПС. В нормы российского законодательства о контролируемых иностранных компаниях постепенно вносятся изменения, которые приближают российскую концепцию о контролируемых иностранных компаниях к концепции ОЭСР.

Список литературы / References

1. OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules. Action 3, 2015. Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ. «Собрание законодательства РФ». № 31, 03.08.1998. Ст. 3824.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ. «Собрание законодательства РФ», 07.08.2000. № 32. Ст. 3340.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть третья) от 26.11.2001 № 146-ФЗ. «Собрание законодательства РФ», 03.12.2001. № 49. Ст. 4552.