

На правах рукописи

Старженецкая Любовь Николаевна

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КОНТРОЛИРУЕМЫХ
ИНОСТРАННЫХ КОМПАНИЙ: ОПЫТ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН И РОССИИ**

Специальность 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата юридических наук

Москва – 2016

Работа выполнена на кафедре административного и финансового права Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации».

Научный руководитель доктор юридических наук, профессор
Толстомятенко Геннадий Петрович

**Официальные
оппоненты:** доктор юридических наук, профессор, заведующий
кафедрой финансового права ФГБОУ ВО «Уральский
государственный юридический университет», директор
Института права БРИКС
Винницкий Данил Владимирович

кандидат юридических наук, доцент кафедры
финансового права ФГБОУ ВО «Московский
государственный юридический университет имени О.Е.
Кутафина (МГЮА)», научный секретарь российского
отделения Международной налоговой ассоциации (РОС-
ИФА)
Мачехин Виктор Александрович

Ведущая организация **Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования
«Московский государственный университет имени
М.В. Ломоносова»**

Защита состоится «__» _____ 2016 г. в «___» часов в ауд. _____ на заседании диссертационного совета Д 209.002.05 (юридические науки) на базе Московского государственного института международных отношений (университета) МИД России по адресу: 119454, г. Москва, проспект Вернадского, 76.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в научной библиотеке им. И.Г. Тюлина МГИМО МИД России и на сайте: www.mgimo.ru.

Автореферат разослан «__» _____ 2016 г.

**Ученый секретарь
диссертационного совета**

А.А. Малиновский

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Опыт последних десятилетий показывает, что, несмотря на некоторые временные кризисные явления в мировой экономике и экономическом развитии ряда государств, процессы глобализации не только не замедляются, но и продолжают нарастать. Все больше совершается трансграничных сделок. Усложняется и укрупняется структура бизнеса – компании, некогда созданные в рамках одного государства, открывают дочерние предприятия, филиалы в иностранных государствах. В результате значительная часть мирового дохода производится транснациональными группами компаний, предприятия которых расположены в различных юрисдикциях.

При этом, как следует из отчетов Организации Экономического Сотрудничества и Развития (далее – «ОЭСР»), с каждым годом все возрастает отток капитала, прежде всего, в так называемые «офшоры» (“**tax havens**”) - территории, которые, наряду с прочими привилегиями для бизнеса, предлагают безналоговый или низконалоговый режим¹. Кроме того, тенденцией последних десятилетий является то, что страны с традиционно высокими законодательно установленными налоговыми ставками (например, Бельгия, Швейцария, Нидерланды) также стали предлагать специальные льготные налоговые режимы для отдельных категорий компаний (например, при использовании особого режима торговых компаний в Швейцарии, либо режима для холдинговых компаний в Нидерландах), что также может приравниваться к «грубой» налоговой конкуренции со стороны государств² и на практике расширяет возможности как для законного, так и незаконного налогового планирования.

Наконец, снятие торговых барьеров и произошедшая отмена/либерализация валютного контроля способствовали беспрецедентному усилению свободы движения работ, услуг и капиталов по всему миру, а развитие электронных технологий, в

¹OECD. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (1998) [Electronic resource]. URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> (дата обращения: 21.08.2014).

²Определение понятия «специальных налоговых режимов» см.: OECD. Harmful Tax Competition ... P. 26-27. Перечень государств, применяющих специальные налоговые режимы, см.: OECD. Towards Global Tax Co-operation: Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on fiscal affairs. P. 12 [Electronic resource]. URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430257.pdf> (дата обращения: 21.08.2014).

частности, сети Интернет значительно упростило возможности ведения бизнеса из-за рубежа³.

В результате ведение крупного бизнеса с использованием нескольких юрисдикций на сегодняшний день является объективной реальностью, вынуждая государства в своей налоговой политике все больше внимания уделять не только вопросам налогообложения доходов от внутренних источников, но и налогообложению доходов, получаемых резидентами за пределами страны⁴, повышая тем самым актуальность вопросов международного налогообложения.

Кроме того, участвовавшие случаи уклонения от налогообложения с использованием международных структур повышают 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 (далее – **«международное уклонение от налогообложения»**).

Одной из мер, направленных на противодействие международному уклонению от налогообложения и защиту национальной налоговой базы, являются правила о налогообложении контролируемых иностранных компаний (далее – **«правила налогообложения КИК»**). Данные правила предусматривают возможность налогообложения у акционеров (контролирующих лиц) части прибыли принадлежащих им (контролируемым ими) иностранных компаний (далее – **«КИК»**), расположенных 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.

³ Tanzi V., Zee H. Taxation in a Borderless World: The Role of Information Exchange: Kluwer (ed), International Studies in Taxation Law and Economics, 1999. – 321 P.

⁴OECD. 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).

Впервые правила налогообложения КИК были приняты в США⁵. На сегодняшний день правила налогообложения КИК применяются в более чем 30 государствах мира⁶.

Вопросы противодействия уклонению от налогообложения, в том числе путем использования правил налогообложения КИК, становятся предметом пристального внимания международного сообщества⁷, что также подтверждает актуальность выбранной темы исследования. Международные организации рекомендуют государствам, в которых правила КИК отсутствуют, их принятие⁸.

Указанное вызвано не только, как отмечалось выше, все возрастающими объемами оттока капитала в низконалоговые юрисдикции и снижением налоговых поступлений в национальные бюджеты, но и осознанием того, что эффективное противодействие международному уклонению от налогообложения (в отличие от противодействия уклонению от налогообложения внутри страны) возможно только в результате взаимного учета опыта различных государств в этом направлении и объединения сил налоговых органов государств (например, в виде обмена налоговой информацией и использования иных способов взаимопомощи по налоговым делам) и гармонизации налогового законодательства в соответствующей части⁹.

⁵ Правила налогообложения КИК были введены в США Законом о доходах от 16 октября 1962 г., которым в Кодекс внутренних доходов США от 1954 г. была добавлена Подчасть F и статьи 951- 964. См.: The Revenue Act of 1962 / [Pub. L. 87-834, § 12\(a\)](#), Oct. 16, 1962, [76 Stat. 1006](#); 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. Последующие поправки вносились Законом 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; Законом от 22 октября 1986 г. // [Pub. L. 99-514, title XII, § 1221\(b\)\(3\)\(E\)](#), Oct. 22, 1986, [100 Stat. 2553](#); Законом от 20 августа 1996 г. // [Pub. L. 104-188, title I, § 1501\(c\)](#), Aug. 20, 1996, [110 Stat. 1826](#); Законом от 22 октября 2004 г. // [Pub. L. 108-357, title IV, § 422\(c\)](#), Oct. 22, 2004, [118 Stat. 1519](#).

⁶ 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).

⁷ OECD. Addressing Tax Base Erosion and Profit Shifting ... P. 9 - 69; UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. International Tax Evasion and Avoidance. 7th Sess. Note on the Revision of the Manual for Negotiation of the Bilateral Tax Treaties. 19 October 2011 [Electronic resource]. URL: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/7STM_CRP11_Introduction_2011.pdf (дата обращения: 20.01.2016).

⁸ ICC. Statement on Controlled Foreign Corporations (CFC) Rules [Electronic resource]. URL: [http://www.iccwbo.org/Advocacy-Codes-and-Rules/Document-centre/2003/ICC-Statement-on-Controlled-Foreign-Corporations-\(CFC\)-Rules/](http://www.iccwbo.org/Advocacy-Codes-and-Rules/Document-centre/2003/ICC-Statement-on-Controlled-Foreign-Corporations-(CFC)-Rules/) (дата обращения 21.01.2016).

⁹ См.: Pinto D. A Proposal to reform Income Anti-Tax Deferral Regimes // Journal of Australian Taxation. - 2009. - № 12 (2).

Указанное объясняет повышенный интерес к сравнительному анализу опыта зарубежных стран в правовом регулировании мер противодействия международному уклонению от налогообложения, в том числе, правовому регулированию правил налогообложения КИК.

Стоит отдельно отметить актуальность выбранной темы исследования для российской науки.

1 января 2015 г. в Российской Федерации вступил в силу Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» (далее – «**Закон о налогообложении КИК**» или «**Закон**»)¹⁰. Закон впервые вводит в России правила налогообложения КИК. Учитывая, что правила налогообложения КИК ранее отсутствовали в правовой действительности России, правовое регулирование налогообложения КИК, как оно предусмотрено в российском Законе, представляет особый интерес для изучения.

При этом стоит отметить, что Закон во многом разрабатывался с учетом зарубежного законодательства о налогообложении КИК.

Таким образом, настоящее исследование, посвященное изучению зарубежного опыта налогообложения КИК и выявлению особенностей российского Закона в сравнении с зарубежными аналогами, имеет новизну и актуальность.

Степень научной разработанности темы исследования. Вопросы правового регулирования налогообложения КИК занимают значимое место в зарубежной научной литературе. В частности, детальному изучению проблематики института налогообложения КИК посвящены работы таких зарубежных авторов как Брайн Арнолд (Brian Arnold)¹¹, Даниэл Сандлер (Daniel Sandler)¹², Майкл Ланг (Michael Lang)¹³, Дейл

¹⁰ Федеральный закон от 24.11.2014 № 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. – 01.12.2014. – № 48. – Ст. 6657. Изменения в документ вносились Федеральным законом от 06.04.2015 № 85-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 06.04.2015. – № 14. – Ст. 2025; Федеральным законом от 08.06.2015 № 150-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 15.06.2015. – № 24. Ст. 3377; Федеральным законом от 15.02.2016 № 32-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 15.02.2016. – № 7. – Ст. 920.

¹¹ Arnold B. The Taxation of Controlled Foreign Corporations: An International Comparison. – Toronto: CTF ACEF, 1986.

Пинто (Dale Pinto)¹⁴ и др. Вопросы налогообложения КИК также рассмотрены в ряде зарубежных диссертационных исследований, например, в исследованиях Марии Бломстранд (Maria Blomstrand)¹⁵, Каролин Билгрэн (Carolin Billgren)¹⁶ и других.

Кроме того, в той или иной степени вопросами налогообложения КИК занимались такие известные специалисты в области сравнительного и международного налогообложения как Hugh J. Ault, Reuven S. Avi-Yonah, Kevin Holmes, Carlo Romano и др.

В рамках советской и российской науки финансового и налогового права по объективным причинам вопросы налогообложения КИК оставались неисследованными. Это объясняется тем, что вплоть до 1 января 2015 г. в советской и в последующем российской правовой действительности не существовало такого института как налогообложение КИК.

Начиная с 1990х годов, когда стали проводиться полномасштабные реформы правовой системы и в, частности, разрабатывались и были приняты часть первая (в 1998 г.) и часть вторая (в 2000 г.) Налогового кодекса Российской Федерации (далее – «**НК РФ**»)¹⁷, в которых появились статьи, посвященные вопросам международного налогообложения, вопросы международного налогообложения стали предметом для более подробного научного изучения.

Среди последних диссертационных исследований, посвященных вопросам международного налогообложения и правового регулирования противодействия уклонению от налогообложения, можно назвать диссертационные исследования Ларютиной И.А. «Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты

¹² Sandler D. *Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation: Pushing the Boundaries*, 2d ed. - Kluwer Law International, 1998.

¹³ *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law* / ed. by M. Lang, H.-J. Aigner, U. Scheuerle and M. Stefaner. – Kluwer Law International, 2004.

¹⁴ Pinto D. A Proposal to reform Income Anti-Tax Deferral Regimes // *Journal of Australian Taxation*. – 2009. – № 12 (2).

¹⁵ Blomstrand M. *A Study of the CFC-Legislation in the United States and Its Compatibility with International Law*. Master thesis. – University of Lund, 2005.

¹⁶ Billgren C. *CFC-legislation, the Freedom of Establishment and Tax Treaties – A Comparative Study in the Light of the Cadbury-Schweppes judgment*. Master thesis. – University of Lund, 2008.

¹⁷ Часть первая Налогового кодекса РФ принята федеральным законом от 31.07.1998 № 146-ФЗ (с изменениями и дополнениями от 15.02.2016) // *Собрание законодательства РФ*. – 03.08.1998. - № 31. – Ст. 3824. Часть вторая принята федеральным законом от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с изменениями и дополнениями от 15.02.2016) // *Собрание законодательства РФ*. – 07.08.2000. -№ 32. – Ст. 3340.

налогов в международном налоговом праве» (Москва, 2002 г.); Мелешенко И.П. «Актуальные правовые проблемы международного налогообложения электронной коммерции» (Москва, 2008 г.); Лабоськина М.А. «Международно-правовое регулирование сотрудничества государств в сфере налогообложения» (Санкт-Петербург), 2007; Фокина А.В. «Правовое регулирование налогообложения "пассивных" доходов, получаемых в США налоговыми нерезидентами» (Москва, 2008); Викулова К.Е. «Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России» (Москва, 2011 г.).

Комплексных научных исследований, посвященных вопросам правового регулирования налогообложения КИК в России и в зарубежных странах, где бы подробно рассматривались цели введения правил КИК, их правовая природа, а также освещались вопросы соотношения правил налогообложения КИК с международными обязательствами государств и конституционными принципами, не проводилось.

Цель и задачи исследования. Целью настоящего исследования является изложение существующих в зарубежной практике подходов к правовому регулированию налогообложения КИК и особенностей правового регулирования налогообложения КИК в России; выявление тенденций и оснований для реформирования правил налогообложения КИК; определение соотношения национальных правил налогообложения КИК с основными правовыми принципами государств и с международными обязательствами государств по международным налоговым соглашениям, а также подготовка предложений по совершенствованию российского правового регулирования налогообложения КИК.

Для достижения указанной цели исследования автор поставил перед собой следующие **задачи**:

- Проанализировать цели принятия правил КИК в зарубежных странах и то, как экономические и иные исторические обстоятельства влияли на целевую составляющую принятия правил КИК в зарубежных странах; исследовать, как цели влияли на содержание правил налогообложения КИК; определить этапы в эволюции правил КИК и выявить характерные черты правил КИК, принимаемых на современном этапе по сравнению с «классическими» правилами КИК; определить цели российского закона о налогообложении КИК.

- Выявить характерные черты содержания правил налогообложения КИК; сравнить, в чем содержание российских правил КИК отличается от содержания правил КИК в зарубежных странах; выявить современные тенденции развития правил КИК, существующие в зарубежных странах, проанализировать актуальные рекомендации ОЭСР по построению эффективных правил КИК, представить предложения для реформирования содержания российских правил КИК.
- Изучить соотношение правил КИК с некоторыми основными правовыми принципами государств, а также положениями и целями соглашений об избежании двойного налогообложения. Проанализировать в этой связи вопрос о соотношении российских правил налогообложения КИК с конституционными принципами РФ и российскими налоговыми соглашениями. Сформулировать соответствующие предложения по изменению российских правил КИК, если будет выявлено, что в какой-либо части российские правила могут быть признаны противоречащими конституционным принципам и международным обязательствам РФ.

Объектом исследования являются урегулированные нормами права общественные отношения, складывающиеся в процессе установления, введения и сбора налогов в части налогообложения доли прибыли контролируемых иностранных компаний, вменяемой физическим и юридическим лицам, контролирующим данные компании.

Предметом исследования являются нормативно-правовые акты зарубежных государств, содержащие нормы, регламентирующие налогообложение КИК, например: «Кодекс внутренних доходов» США от 16 августа 1954 г.¹⁸ с изменениями от 1986 г.¹⁹; Законы Великобритании «О финансах» от 1984 г., «О подоходном и корпорационном налогах» от 1988 г. и «О налогообложении» 2010 г.²⁰, Закон Канады «О налоге на

¹⁸Title 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.

¹⁹ Кодекс внутренних доходов США от 1954 г. был значительно изменен Законом от 22 октября 1986 г., которым, в частности, было введено новое название Кодекса как «Кодекса 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 [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 source]. URL: <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/USCODE-2011-title26/pdf/USCODE-2011-title26.pdf> (далее – “**IRC**”).

²⁰ 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

доход» 1972 г.²¹, «Налоговый кодекс» Франции от 6 апреля 1950 г.²² Кроме того, предметом подробного исследования является российский Закон о налогообложении КИК в связи с иными положениями НК РФ, а также действующие российские соглашения об избежании двойного налогообложения.

Кроме того, автор проанализировал правовые акты финансовых и налоговых органов зарубежных стран, например, письменные разъяснения Федерального Казначейства США, а также разъяснения и документы Министерства финансов и Федеральной налоговой службы России.

Предметом подробного изучения стала судебная практика по вопросам применения законодательства о КИК, в частности, решения судов Бразилии, Финляндии, Великобритании, Франции, Бельгии по вопросам конституционности правил КИК и их соотношения с положениями соглашений об избежании двойного налогообложения, а также постановления Суда ЕС, где затрагивались правила налогообложения КИК.

Российская административная и 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. и из интерпретации положений Закона следует, что первые уведомления о КИК и налоговые

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 source]. 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. Новые правила КИК были введены Законом «О финансах» 2012 г. и инкорпорированы в качестве части 9А к Закону «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/ukpga_20120014_en.pdf; Taxation (International and Other Provisions) Act, 2010, Part 9A (далее – «ТЮРА») [Electronic resource]. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/8/pdfs/ukpga_20100008_en.pdf.

²¹ Правила налогообложения КИК были введены в Канаде Законом от 1972 г., однако, вступили в силу только в 1976 г. Закон 1972 г. о налогообложении КИК является частью консолидированного акта «О налоге на доход», где правила налогообложения КИК закреплены в статьях 91-95 / Income Tax Act, 1985 // R.S.C. 1985, с. 1 (5th Supp.) [Electronic source]. URL: <http://laws.justice.gc.ca/PDF/I-3.3.pdf>. (далее – «ИТА»).

²² Code général des impôts, 6 avril 1950, Art. 209B [Electronic source]. URL: <https://www.legifrance.gouv.fr>.

декларации по налогу на прибыль, где будет отражаться прибыль КИК, будут представляться в российские налоговые органы начиная с 2017 г.²³

В российский судебной практике есть дело²⁴, где рассматривался вопрос о получении налогоплательщиком «необоснованной» налоговой «отсрочки» и которое некоторыми специалистами называется российским примером решения о налогообложении прибыли контролируемой иностранной компании. Однако, решение последней российской судебной инстанции по данному делу состоялось в феврале 2014 г.²⁵, то есть до вступления в силу российских правил налогообложения КИК, и поэтому в настоящем исследовании данное дело подробно не рассматривается.

Методологическая основа исследования. При подготовке исследования использовались диалектический, формально-юридический, сравнительно-правовой, исторический методы познания.

Теоретическую основу исследования составляют труды в области теории права, конституционного права, финансового права, налогового права как российских, так и зарубежных ученых.

В частности, при подготовке и написании диссертационного исследования автором использовались работы следующих российских ученых: Баглая М.В., Винницкого Д.В., Грачевой Е.Ю., Гончаренко И.А., Ивлиевой М.Ф., Исаева М.А., Карасевой М.В., Кучерова И.И., Лейбо Ю.И., Мачехина В.А., Нагорной Э.Н., Пепеляева С.Г., Петровой Г.В., Погорлецкого И.А., Соколовой Э.Д., Толстопятенко Г.П., Хаменушко И.В., Химичевой Н.И., Шахмаметьева А.А., Шепенко Р.А., Щекина Д.М., Энтина Л.М., Яговкиной В.А. и других.

Также при проведении диссертационного исследования были проанализированы труды следующих зарубежных ученых: Брайна Арнолда (Brian Arnold), Даниэля Сандлера (Daniel Sandler), Майкла Ланга (Michael Lang), Дейла Пинто (Dale Pinto), Марии Бломстранд (Maria Blomstrand), Каролин Билгрэн (Carolin Billgren), Карло

²³ См.: ст. 25.14 и 25.15 НК РФ.

²⁴ Дело ОАО НБ «Траст» / Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 04.10.2013, Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.05.2013 и Решение Арбитражного суда г. Москвы от 28.02.2013 по делу № А40-11909/2012 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: локальный. – Дата обновления 22.06.2016.

²⁵ Определение Высшего арбитражного Суда РФ от 24.02.2014 № ВАС-98/14 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: локальный. – Дата обновления 22.06.2016.

Романо (Carlo Romano), Оливера Гунтера (Oliver-Christoph Günther), Николь Тухлер (Nicole Tüchler), Хью Ольта (Hugh J. Ault), Ревен Ави-Йонаха (Reuven S. Avi-Yonah), Кевина Холмса (Kevin Holmes) и других.

Источниковедческая база исследования. Учитывая сравнительно-правовую направленность исследования, основой источниковедческой базы при проведении исследования стали акты налогового законодательства и налоговой правоприменительной практики (судебной и административной) по вопросу налогообложения КИК в России и зарубежных странах – США, Великобритании, Канаде, Франции и др. Кроме того, автор использовал аналитические материалы, подготовленные по вопросу налогообложения КИК органами государственной власти стран, где такие правила существуют (например, исследование Отдела налоговой политики Федерального Казначейства США²⁶, исследования государственных органов Великобритании²⁷, Новой Зеландии²⁸ и др.) Подобные аналитические материалы были особенно полезны при исследовании существующих тенденций в реформировании правил налогообложения КИК.

Кроме того, эмпирическую основу исследования по вопросам правового регулирования налогообложения КИК составили доклады и отчеты международных организаций²⁹ и ассоциаций в области налогообложения³⁰. Указанные публикации примечательны, в частности, тем, что предоставляют возможность ознакомиться с теоретическими позициями исследователей из различных стран, а также официальными мнениями представителей государств (например, в отчетах и комментариях ОЭСР) по вопросу налогообложения КИК.

²⁶ Department of the Treasury (Office of Tax Policy). The Deferral of Income Earned Through U.S. Controlled Foreign Corporations. A Policy Study, 2000 [Electronic resource]. URL: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/subpartf.pdf> (дата обращения: 10.11.2015).

²⁷ HM Treasury and HM Revenue & Customs. Taxation of the Foreign Profits of Companies: A Discussion Document, June 2007 [Electronic resource]. URL: http://www.hm-treasury.gov.uk/media/E/B/consult_foreign_profits210607.pdf (дата обращения: 10.11.2015).

²⁸ Inland Revenue. Regulatory Impact Statement on Improved Taxation of Controlled Foreign Companies. 2012 [Electronic resource]. URL: <http://www.treasury.govt.nz/publications/informationreleases/ris/pdfs/ris-ird-tcfc-aug12.pdf> (дата обращения: 10.11.2015).

²⁹ OECD. Controlled Foreign Company Legislation. Studies in Taxation on Foreign Source Income. – OECD Publishing, 1996; OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules ... P. 9 -69.

³⁰ Dahlberg M. Wiman B., The Taxation of Foreign Passive Income for Groups of Companies, IFA General Report // Cahiers de Droit Fiscal International. - 2013. - Vol. 98a. – P. 17 - 56.

При изучении вопроса о соотношении национального законодательства о налогообложении КИК с международными обязательствами государств эмпирическую базу исследования составили текст Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал³¹, комментарии к названной конвенции³², а также международные соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенные между Российской Федерацией и иностранными государствами.

Кроме того, в работе использованы материалы научных и практических конференций, посвященных вопросам налогообложения КИК в РФ и зарубежных странах (например, материалы панельных дискуссий III и IV Международной научно-практической конференции молодых ученых «Вопросы налогообложения в российском и зарубежном праве», которые проходили в Москве в апреле 2013 и 2014 гг., материалы круглого стола «Концепция дорожной карты по деофшоризации экономики России», организованного Центром налоговой политики ФГБУ «Научно-исследовательский финансовый институт», а также материалы семинаров, организованных под эгидой российского отделения Международной налоговой ассоциации РОС-ИФА)).

Научная новизна диссертации. Научная новизна проведенного исследования заключается в том, что оно представляет собой первое в российской юридической науке комплексное исследование вопросов правового регулирования налогообложения контролируемых иностранных компаний. По результатам анализа определены цели введения правил налогообложения КИК в законодательстве зарубежных стран и России; представлен вариант научной этапизации развития правил налогообложения КИК как правового явления; введено в научный оборот определение правил налогообложения КИК; выявлены характерные признаки правил налогообложения КИК, отражающие их правовую природу как правил, направленных на противодействие уклонению от налогообложения; обозначены подходы к структурированию содержательной составляющей правил налогообложения КИК. Кроме того, впервые с теоретической

³¹ OECD. Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital. 1963 [Electronic resource] URL: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf> (дата обращения: 05.04.2016) (далее – «**Модельная конвенция ОЭСР**»).

³² Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention (далее – «**Комментарий ОЭСР к Модельной Конвенции**») [Electronic resource]. URL: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> (дата обращения: 11.03.2016) (автором используется версия Комментария от 22 июля 2010 г. как самая актуальная и действующая на сегодняшний момент. Некоторые изменения в Комментарий ОЭСР были внесены в 2014 г, но они не затронули Комментария по вопросам правил КИК).

точки зрения рассмотрен вопрос соотношения правил налогообложения КИК с некоторыми правовыми принципами и международными налоговыми соглашениями. На основе сделанных выводов представлены научные рекомендации по совершенствованию правового регулирования налогообложения КИК в России.

Новизна проведенного исследования отражается в **положениях, выносимых автором на защиту**, которые представляют собой теоретические выводы и практические рекомендации, сделанные по итогам исследования:

1. Правила налогообложения КИК представляют собой совокупность правовых норм, регулирующих отношения, возникающие между государством в лице налоговых органов и налогоплательщиком в связи с установлением, исчислением и взиманием с налогоплательщика, признаваемого контролирующим лицом иностранной компании или структуры без образования юридического лица, налога на прибыль подконтрольной ему иностранной компании или структуры, и которые направлены на противодействие уклонению налогоплательщиками от налогообложения с целью защиты национальной налоговой базы от размывания. По своей правовой природе правила налогообложения КИК могут быть отнесены к более широкой группе правовых норм, направленных на противодействие уклонению от налогообложения наряду с правилами трансфертного ценообразования и правилами недостаточной капитализации.

2. Целью правил налогообложения КИК, определяющей их правовую природу, является противодействие уклонению от налогообложения. При этом объем понятия «уклонение от налогообложения» для целей регулирования налогообложения КИК со временем изменялся. Изначально правила налогообложения КИК принимались как правила, направленные на противодействие необоснованной «отсрочке налогообложения», которая представляет собой лишь одну из форм уклонения от налогообложения. Таким образом, изначальные правила налогообложения КИК имели относительно узкую цель и сферу применения. Узкий характер правил КИК, однако, позволял с большей определенностью ограничить их от иных механизмов правового регулирования, направленных на противодействие уклонению от налогообложения (именуются в английской терминологии «anti-deferral rules»).

Современные правила налогообложения КИК имеют более широкую цель, поскольку направлены на противодействие не только незаконной «отсрочке

налогообложения», но и на противодействие иным формам уклонения от налогообложения (именуются «anti-avoidance rules»).

3. Правила КИК преимущественно преследуют превентивную цель (то есть регулятивную), а не фискальную, формируя правовую среду, при которой налогоплательщики, создававшие или планирующие создавать иностранные фиктивные компании и структуры с основной целью уклонения от российского налогообложения, будут вынуждены отказываться от них, в то время как интересы и права налогоплательщиков, ведущих за рубежом реальную экономическую деятельность через подконтрольные компании и структуры, не будут затронуты либо будут защищены. Такие правила налогообложения КИК обозначают правилами «точечного действия» («targeted anti-avoidance rules»), что должно быть их неперменной характеристикой.

Правила налогообложения КИК «точечного действия» можно назвать стандартом в современном международном налогообложении. Только правила налогообложения КИК «точечного действия» признаются не нарушающими принцип баланса публичного и частного интересов.

4. В некоторых государствах правила налогообложения КИК были приняты как правила широкого «антиофшорного действия», то есть помимо налоговой цели противодействия незаконной налоговой отсрочке и иным формам уклонения от налогообложения, правила КИК преследовали также цель дестимулировать национальных инвесторов инвестировать за рубеж. С теоретической точки зрения, представляется, что налоговый механизм правил налогообложения КИК не является приемлемым для урегулирования отношений, которые имеют неналоговый характер. Кроме того, использование налогового механизма для достижения неналоговых целей будет неэффективным. С практической точки зрения, введение правил КИК как антиофшорных правил также не признается оправданным и не получило развития в зарубежной практике.

5. По результатам анализа исторического развития правил КИК с точки зрения их целей и содержания предложена авторская этапизация развития правил КИК. Первый этап - «классические правила КИК», для которых характерны относительно узкие цель и содержание - узкое понятие КИК, «контроля», «налогооблагаемого дохода КИК» и т.д. Второй этап - «современные правила КИК», для которых характерны более широкие цели принятия и содержание.

Российское правовое регулирование налогообложения КИК в целом соответствует по целям и содержанию зарубежным аналогам и обладает характеристиками «современных правил КИК». Однако, по мнению автора, российские правила налогообложения КИК не являются направленными исключительно на противодействие уклонению от налогообложения, преследуя широкую цель деофшоризации бизнеса. Кроме того, для российского регулирования налогообложения КИК характерен акцент на фискальную цель, цель поддержания нейтральности экспорта, и контрольно-информационную цель.

6. Эталонном признаются эффективные правила налогообложения КИК, которые, *во-первых*, структурированы так, что не содержат лагун и предполагают быстрое и наименее затратное администрирование, *во-вторых*, не нарушают права и интересы налогоплательщиков, осуществляющих реальную экономическую деятельность за рубежом, поскольку применяются только в отношении налогоплательщиков, использующих КИК для уклонения от налогообложения и размывания национальной налоговой базы. При структурировании правил КИК должен быть обеспечен баланс публичных и частных интересов.

7. Российское правовое регулирование налогообложения КИК в целом соответствует рекомендациям ОЭСР по построению эффективных правил КИК. В НК РФ используются широкие понятия «контроля», «контролирующего лица» и понятие КИК, которое включает в себя как иностранные организации, так и иностранные структуры без образования юридического лица. Кроме того, при определении налогооблагаемого дохода КИК НК РФ не использует деление на пассивные и активные доходы. При этом, однако, анализ положений российского законодательства позволяет сделать вывод о том, что Закон о КИК не учитывает в должной степени интересы налогоплательщиков, осуществляющих реальную экономическую деятельность за рубежом, и не обеспечивает баланс публичных и частных интересов. В этой связи предлагается внести соответствующие изменения в российское законодательство о КИК, а именно: а) ввести правило о проведении сущностного анализа деятельности КИК в иностранной юрисдикции и с учетом результатов такого анализа б) предусмотреть освобождение от налогообложения прибыли для иностранных компаний, осуществляющих реальную экономическую деятельность; в) предусмотреть для контролирующих лиц КИК право на оспаривание применения к ним правил КИК в

случае, если они могут доказать, что КИК осуществляла реальную экономическую деятельность и не преследовала цели уклонения от налогообложения; г) предусмотреть правило, исключающее одновременное налогообложение 100% прибыли КИК параллельно у фактического и юридического контролирующего лица КИК; д) предусмотреть дополнительные к существующим условия для признания миноритарных участников КИК контролирующими лицами. Также, по мнению автора, было бы целесообразным изменить в российском правовом регулировании порядок определения «доходов от пассивных видов деятельности» КИК, сделав перечень закрытым и исключив из него доходы от оказания услуг.

8. В зарубежной доктрине и судебной практике правила налогообложения КИК признаются непротиворечащими основным правовым принципам равенства, законности, и баланса публичного и частного интереса. Российские правила налогообложения КИК в ряде случаев нарушают указанные принципы. Правила налогообложения КИК не будут противоречить международным соглашениям об избежании двойного налогообложения, если на уровне национального законодательства либо в тексте самого соглашения прописана оговорка о том, что соглашение не препятствует применению правил налогообложения КИК. Отсутствие прямой оговорки может приводить к проблеме противоречия правил налогообложения КИК с международными налоговыми соглашениями и снижать эффективность правового регулирования.

Теоретическая значимость исследования. Диссертационное исследование представляет собой первую попытку в российской науке на базе зарубежного законодательства и «мягкого» права международных организаций комплексно изучить правовое регулирование налогообложения КИК, определив подходы в зарубежном законодательстве к целевой и материальной составляющей правил КИК, к соотношению правил налогообложения КИК как норм национального налогового права с правовыми принципами и международными обязательствами государств.

Теоретически ценным является то, что автор предлагает результаты сравнительного анализа ключевых понятий, которые используются как зарубежным, так и российским законодателем – а именно, понятия «контролируемой иностранной компании», «контроля», «контролирующего лица», «налогооблагаемого дохода КИК».

Диссертационное исследование имеет теоретическую значимость, прежде всего, для ученых, занимающихся тематикой правового регулирования налогообложения КИК.

Практическая значимость исследования. На практике настоящее исследование может быть использовано для более детального понимания положений недавно принятого российского законодательства о налогообложении КИК, а также с целью сравнения российских правил КИК с зарубежными аналогами.

Выводы автора в отношении недостатков российских правил КИК и рекомендации могут быть использованы для дальнейшего совершенствования российского законодательства с целью его приведения в соответствие с рекомендациями ОЭСР, а также для достижения баланса публичного и частного интереса, который сейчас в российском Законе о КИК не соблюден в должной мере.

Диссертационное исследование может быть положено в основу формирования специального курса в рамках учебной дисциплины «Сравнительное налоговое право», а также может стать отправной точкой для дальнейших научных изысканий.

Апробация результатов исследования. Основные идеи и положения диссертации были рассмотрены и одобрены на заседании кафедры административного и финансового права Московского государственного института международных отношений (Университета) МИД России.

Кроме того, отдельные положения диссертации нашли отражение в научных статьях автора, размещенных в российских изданиях по вопросам налогообложения (например, статьи «Правила налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и возможность применения в России» («Налоговед», №9, 2013 г.), «Борьба с уклонением от налогообложения через офшоры: новые модели международного обмена информацией» («Налоговед», №10, 2013 г.), «К вопросу об эффективности правил налогообложения КИК» («Налоговед», №1, 2015 г.), «Контролируемая иностранная компания или добровольное налоговое резидентство: что выбрать?» («Налоговед», №3, 2015), «К вопросу о соблюдении принципа баланса публичных и частных интересов в налоговом регулировании или чем российский закон о КИК все же отличается от зарубежных аналогов» («Налоговед», № 7, 2016).

Материалы диссертации также использовались автором при открытых обсуждениях в научном сообществе в рамках научно-практических конференций: V Международной научной конференции «Международное налогообложение:

современные вопросы теории и практики», которая состоялась 23-24 марта 2016 г. в Финансовом университете при Правительстве РФ; VIII Международной научно-практической конференции молодых ученых и студентов «Актуальные проблемы налоговой политики», которая была проведена 2 апреля 2016 г. в МГИМО (У) МИД РФ; на Конгрессе Европейской ассоциации профессоров налогового права (EATLP), который проходил в г. Мюнхен, Германия, 2-4 июня 2016 г., где соискатель представляла тезисы данного диссертационного исследования.

Также материалы исследования автор использовал в практической деятельности в качестве старшего налогового консультанта в одной из ведущих иностранных аудиторских и консалтинговых фирм, представленных в России.

Структура работы определяется основными целями и задачами исследования и состоит из введения, двух глав и заключения, а также библиографического списка.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Во **Введении** обосновывается актуальность темы, формулируются цели и задачи исследования, определяются объект и предмет исследования, описываются методология и теоретические основы исследования, раскрываются научная новизна и основные положения, выносимые на защиту. Кроме того, обосновывается практическая значимость диссертационного исследования, и приводятся сведения об апробации его результатов.

Первая глава «Понятие и основные характеристики правил налогообложения КИК» состоит из двух параграфов, которые посвящены изложению целей принятия правил налогообложения КИК и описанию основных характеристик механизма налогообложения КИК в зарубежных государствах и в России.

В первом параграфе «Цели принятия правил налогообложения КИК» говорится о первоначальных целях введения правил налогообложения КИК в 1962 г. в США и о том, как менялись цели и содержание правил налогообложения КИК в последующем.

Для анализа правовой природы и целей правил налогообложения КИК важным является определение феномена «налоговой отсрочки» или «отложенного налогообложения» (в английской терминологии «tax deferral»), который характерен для налоговых систем, основанных на резидентной системе налогообложения.

С учетом принципа раздельного налогообложения юридических лиц и их акционеров/участников, при создании налоговым резидентом компании за рубежом, доход такой компании будет подлежать налогообложению в стране ее местонахождения (резидентства). У акционеров в отношении дохода такой иностранной компании налоговые обязанности будут возникать в основном в случае распределения им чистой прибыли компании в виде дивидендов. В результате будет возникать так называемая «отсрочка налогообложения».

Получение «налоговой отсрочки» является вполне законным при ведении созданными резидентами иностранными компаниями за рубежом реальной экономической деятельности. «Необоснованной» и приводящей к размыванию национальной налоговой базы государства резидентства – контролирующих лиц КИК отсрочка налогообложения может признаваться в случае, если она становится

фактически бессрочной, когда акционеры не принимают решения о распределении прибыли принадлежащей им КИК, а, например, принимают решение о дальнейшем reinvestировании чистой прибыли.

С целью противодействия необоснованной «налоговой отсрочке», правила КИК, принятые в США в 1962 г., вводили 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, основным результатом, которого позволяли достичь правила КИК в случае их применения, – это противодействие «отсрочке» налогообложения (временной и постоянной) за счет налогообложения иностранного дохода КИК в момент, когда доход был получен иностранной компанией, независимо от факта его распределения американским акционерам.

Диссертантом установлено, что в дальнейшем, однако, цель правил КИК в виде противодействия налоговой отсрочке дополняется более широкой целью – противодействия также иным формам международного уклонения от налогообложения. Такая тенденция объяснялась как расширением на практике форм уклонения от налогообложения, против которых прежнее законодательство о КИК, препятствующее «налоговой отсрочке», было неэффективно, так и тем, что правила КИК стали вводить в законодательство также государства с территориальной и смешанной налоговой системами, для которых феномен «отложенного налогообложения» во многом не актуален.

Помимо цели противодействия необоснованному «отложенному налогообложению» и уклонению от налогообложения правила КИК были направлены также на: а) обеспечение равенства налогоплательщиков и принципа нейтральности экспорта капитала; б) сохранение конкурентоспособности национальных инвесторов за рубежом и нейтральности импорта капитала; в) обеспечение получения информации об иностранных активах и операциях резидентов. Таким образом, в целом можно говорить о комплексной целевой составляющей правил налогообложения КИК, однако, цель противодействия необоснованной налоговой отсрочке/уклонению от налогообложения всегда являлась основной целью законодательства о налогообложении КИК в зарубежных странах.

Преобладание цели противодействия налоговой отсрочке и уклонению от налогообложения определило правовую природу правил КИК как меры, прежде всего, регулирующего воздействия (или другими словами, превентивного действия), а не фискальной меры.

Данный вывод, подтверждается, в частности, в Отчете ОЭСР «О построении эффективных правил налогообложения КИК», где говорится о том, что правила налогообложения КИК «хотя и могут способствовать некоторому дополнительному поступлению в бюджет платежей, это не является их ключевой целью»³³. В Отчете указывается, что правила КИК не должны нарушать права налогоплательщиков, и что это достигается за счет придания правилам налогообложения КИК характера правил «точечного действия» (или, в английской терминологии, правила КИК должны быть «targeted anti-avoidance rules»).

В 2000х гг., однако, в некоторых странах предпринимались попытки принятия правил налогообложения КИК, которые были направлены не только на противодействие уклонению от налогообложения, но и имели эффект антиофшорного действия. Таковыми можно назвать правила налогообложения КИК, принятые в 2001 г. в Бразилии, которые имели чрезвычайно широкое действие и применялись вне зависимости от выявленных фактов уклонения от налогообложения. Широкое применение правил налогообложения КИК ко всем налогоплательщикам независимо от фактора уклонения представляется проявлением фискальной направленности законодательства и, таким образом, нарушает правовую природу правил КИК. Указанные бразильские правила налогообложения КИК подверглись критике со стороны научного сообщества, были признаны неконституционными в судебном порядке и, наконец, законом, вступившем в силу 1 января 2015 г., были изменены.

В диссертации отмечается, что помимо того, что правила налогообложения КИК, для которых характерна антиофшорная направленность, по сути являются фискальной мерой, в результате чего нарушается правовая природа правил налогообложения КИК, использование правил налогообложения КИК для антиофшорного регулирования означает также использование налогового механизма для урегулирования проблемы, которая, как, например, в России, может иметь не налоговые причины. Представляется, что использование механизма налогообложения КИК с целью противодействия

³³ OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules ... P. 13.

офшоризации национальной экономики, во-первых, нарушает правовую природу правил налогообложения КИК, во-вторых, обещает быть неэффективным.

Формально цель российского законодательства о налогообложении КИК, которое было принято 24 ноября 2014 г., была обозначена в Пояснительной записке как «создание действенного механизма пресечения использования низконалоговых юрисдикций с целью получения необоснованной налоговой выгоды»³⁴, то есть как цель противодействия уклонению от налогообложения российскими налогоплательщиками.

Однако, анализ текста российского Закона подтверждает, что аналогично бразильским правилам от 2001 г., российский Закон о КИК имеет антиофшорную направленность и фискальную цель в качестве ключевых.

Фискальная направленность российского Закона проявляется в том, что в Законе:

- используется чрезвычайно широкое понятие «контролируемой иностранной компании», которое помимо иностранных организаций также включает «иностранные структуры без образования юридического лица» (в т. ч. фонды, партнерства, товарищества, трасты и иным формы осуществления коллективных инвестиций и доверительного управления);
- предусмотрено широкое понятие «контроля» (включает «прямое» и «косвенное» участие в КИК, ограниченное достаточно низким порогом (от 10% и выше), а также фактический контроль);
- КИК могут признаваться компании, зарегистрированные в иностранных юрисдикциях, круг которых определен достаточно широко.
- для целей расчета российского налога на прибыль/НДФЛ Закон предполагает включение в налоговую базу контролирующего лица КИК прибыли от всех доходов КИК (как «пассивных» так и «активных»)

Кроме того, в отличие от большинства зарубежных аналогов, российский Закон не ограничивается применением исключительно к случаям возможного уклонения от налогообложения (то есть не имеет цели исключительно anti-avoidance), и не является законом «точечного действия».

³⁴ Пояснительная записка к Законопроекту. [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) (дата обращения: 10.11.2015).

Во втором параграфе «Особенности правового регулирования налогообложения КИК» диссертант проводит сравнительно-правовой анализ содержания правил налогообложения КИК по законодательству зарубежных стран, России и с учетом рекомендаций ОЭСР³⁵.

Диссертант указывает, что по сравнению с правилами налогообложения КИК, которые принимались в 60х, 70х гг. и которые имели узкую сферу применения, современной тенденцией в развитии правил КИК в зарубежном законодательстве является расширение понятия КИК и применение правил помимо иностранных «компаний» и «корпораций», также к некоторым видам транспарентных лиц (товариществам, фондам, трастам и т.п.), а также к постоянным представительствам и к «гибридным механизмам».

Для признания лица «контролирующим» используется широкое понятие «контроля», основанное на: формально-юридическом владении КИК (в т.ч. прямой, косвенный и «конструктивный» («constructive») контроль); наличии права на участие в прибыли, капитале или имуществе КИК («экономический контроль»); определяющем влиянии на деятельность КИК («фактический» контроль). При этом ОЭСР рекомендует использовать указанные основания для признания контроля лица над КИК комбинированно, а не альтернативно.

Доходом КИК, налогооблагаемым у контролирующего КИК лица, может признаваться как весь доход КИК (юрисдикционный подход), так и определенные виды так называемых «сомнительных» доходов КИК (транзакционный подход).

В рамках транзакционного подхода для определения налогооблагаемых доходов КИК в зарубежном законодательстве используются:

- 1) категориальный анализ доходов КИК (налогооблагаемыми признаются определенные виды «пассивных» доходов и доходы от «связанных» компаний);
- 2) сущностный анализ (налогооблагаемыми признаются доходы КИК, которые не соответствуют активам КИК, выполняемым КИК функциям и принятым рискам и которые, исходя из сущностного анализа деятельности КИК, КИК не могла бы «получить»).

После того как виды облагаемых у контролирующего лица доходов КИК были определены, порядок вменения прибыли КИК контролирующему лицу предполагает

³⁵ OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules ... P. 9 -69.

расчет налогооблагаемой прибыли и применение соответствующей налоговой ставки. В большинстве зарубежных стран, а также в соответствии с рекомендациями ОЭСР, для расчета налогооблагаемой прибыли КИК применяются правила юрисдикции контролирующего лица. На практике, однако, в качестве исходных для определения размера прибыли КИК берутся данные ее финансовой отчетности, составленной по правилам страны ее местонахождения, и затем производятся соответствующие корректировки по правилам юрисдикции контролирующего лица.

Налогооблагаемый доход КИК может вменяться контролирующему лицу по зарубежным правилам и как «дивиденды» и как доход от «обычных видов деятельности» с применением соответствующих налоговых ставок.

Российские правила в целом учитывают зарубежные тенденции в регулировании налогообложения КИК. В российском Законе:

- используется широкое понятие КИК, которое основано как на юридическом, так и на фактическом контроле российских налоговых резидентов и применяется как к иностранным юридическим лицам, так и к структурам без образования юридического лица.
- при определении налогооблагаемого дохода КИК применяется комбинированный подход – транзакционный и отчасти юрисдикционный.
- при расчете налогооблагаемой прибыли КИК, подлежащей вменению контролирующему лицу, могут использоваться как правила расчета прибыли юрисдикции местонахождения КИК (при соблюдении ряда условий), так и правила Главы 25 НК РФ (в том числе по выбору налогоплательщика). Прибыль КИК приравнивается к прибыли организации или доходу физического лица и облагается, соответственно, по базовой ставке российского налога на прибыль организаций - 20% - или по базовой ставке НДФЛ, которая составляет 13%.

При этом для российского законодательства о налогообложении КИК характерен ряд особенностей, которые, по мнению автора, скорее являются его недостатками и требуют изменения. Например:

- при определении КИК российский Закон использует *очень широкое определение фактического контроля*, которое может допускать чрезмерную свободу усмотрения налоговых органов в признании российских резидентов контролирующими лицами. Кроме того, основания формально-юридического и

фактического контроля для определения контролирующих лиц используются не комбинированно, как рекомендовано ОЭСР, а альтернативно, то есть независимо друг от друга. В результате, могут возникать ситуации признания контролирующими лицами как 100% юридического, так и фактического владельца КИК, что может приводить к одновременному двойному «вменению» 100% прибыли КИК указанным лицам и, как следствие, двойному налогообложению одной и той же прибыли КИК у разных контролирующих лиц.

- категориальное деление доходов КИК на доходы от «пассивной деятельности» и «активной деятельности» не вполне корректно. Например, понятие доходы от «пассивной деятельности» включает в себя, в том числе, доходы от оказания услуг, что может приводить к налогообложению по правилам КИК в том числе доходов КИК, полученных от осуществления реальной экономической деятельности
- при определении налогооблагаемого дохода КИК российское законодательство *вовсе не использует «сущностного анализа»*. По мнению автора, отсутствие сущностного анализа в дополнение к категориальному анализу с целью определения налогооблагаемого дохода КИК является недостатком российского законодательства. Введение сущностного анализа в дополнение к категориальному способствовало бы более справедливому применению российских правил КИК, учету интересов налогоплательщиков, осуществляющих реальную экономическую деятельность за рубежом, и достижению цели правил КИК как меры направленной на противодействие уклонению от налогообложения.

Диссертант отмечает, что российский законодатель в отличие от зарубежного законодателя не применяет ни один из методов, которые ограничивали бы применение российских правил КИК исключительно случаями уклонения от налогообложения и препятствовали бы его применению к случаям осуществления российскими налогоплательщиками реальной экономической деятельности.

Во-первых, среди исключений, предусмотренных российским законодательством о КИК, не содержится прямого общего освобождения от налогообложения для КИК, которые осуществляют реальную экономическую деятельность («объективный тест»).

Во-вторых, те исключения, которые содержит российский закон, и которые направлены на освобождение от налогообложения прибыли ряда КИК, хотя и свидетельствуют о некоторой попытке российского законодателя в определенной

степени учесть мировые тенденции, и попытке отойти от цели исключительно антифшорного регулирования в сторону более узкой цели противодействия уклонению от налогообложения, тем не менее, не достигают в полной мере цели полного освобождения от налогообложения прибыли КИК, осуществляющих реальную экономическую деятельность.

В частности, автор анализирует положения ст. 25.13-1 НК РФ, предусматривающие освобождение от налогообложения прибыли КИК, которые признаются «активными» иностранными компаниями. По мнению автора, указанное освобождение не является в полной мере эффективным, поскольку опирается на не вполне корректно сформулированный перечень доходов от «активной» и «пассивной» деятельности, который закреплен в п. 4 ст. 309.1 НК РФ. В частности, под освобождение подпадают только те КИК, пассивные доходы которых в общем объеме доходов составляют не более 20%. При этом российский закон включает в понятие «доходы от пассивной деятельности» не только «традиционные» виды пассивных доходов – проценты, дивиденды, роялти и т.п. – но и доходы от оказания услуг, что, по мнению автора, является чрезмерным и не служит исключительной цели противодействия уклонению от налогообложения.

Автор приходит к выводу, что российский Закон о КИК требует дополнений для приведения его в соответствие с целью, заявленной в Пояснительной записке, и приближению его к общемировым тенденциям в регулировании налогообложения КИК.

В качестве вывода к первой главе автор предлагает внести следующие изменения в российское законодательство о КИК: ввести правило о проведении сущностного анализа деятельности КИК в иностранной юрисдикции и с учетом результатов такого анализа предусмотреть освобождение от налогообложения прибыли для иностранных компаний, осуществляющих реальную экономическую деятельность; предусмотреть для контролирующих лиц КИК право на оспаривание применения к ним правил КИК в случае, если они могут доказать, что КИК осуществляла реальную экономическую деятельность и не преследовала цели уклонения от налогообложения; предусмотреть правило, исключающее одновременное налогообложение 100% прибыли КИК параллельно у фактического и юридического контролирующего лица КИК; установить дополнительные условия для признания миноритарных участников КИК контролирующими лицами. Также, по мнению автора, было бы целесообразным

изменить в российском правовом регулировании порядок определения «доходов от пассивных видов деятельности» КИК, сделав перечень закрытым и исключив из него доходы от оказания услуг.

Вторая глава «Соотношение правил налогообложения КИК с некоторыми правовыми принципами и международными обязательствами государств» состоит из двух параграфов, в которых соответственно рассматриваются вопросы о соотношении законодательства о налогообложении КИК с основными (конституционными) правовыми принципами государств, а также с положениями и целями соглашений об избежании двойного налогообложения.

В первом параграфе «Соотношение правил налогообложения КИК и некоторых правовых принципов государств» анализируется соотношение правил налогообложения КИК с правовыми принципами равенства, законности (правовой определенности), свободы экономической деятельности и принципом баланса публичных и частных интересов. Анализ проводится на базе исследования выводов зарубежных ученых о соотношении зарубежных правил КИК с указанными принципами и на основании судебной практики (в том числе практики Европейского суда по правам человека).

По вопросу о соотношении правил налогообложения КИК и *принципа равенства* соискатель отмечает, что преобладающим в зарубежной доктрине мнением является мнение о не противоречии правил налогообложения КИК принципу равенства. При этом приводится следующая аргументация:

- принцип равенства предполагает не только равнозначное регулирование для равнозначных ситуаций, но и то, что «различные ситуации регулируются по-разному» (“Unequal cases shall be treated differently to the degree that they differ”³⁶). Налоговые резиденты, инвестирующие с целью ведения реальной экономической деятельности (инвесторы с прямыми инвестициями) и резиденты, инвестирующие с целью получения пассивных доходов (портфельные инвесторы) отличаются, поэтому в их отношении также допустимо различное налоговое регулирование и, соответственно, правила КИК не нарушают принцип равенства в той части, в которой применяются только к

³⁶ Romano C. Op. cit. P. 310.

инвесторам, которые при создании КИК не имели реальных экономических целей и получают пассивные доходы³⁷;

- налоговые резиденты, которые при создании КИК не имели реальных экономических целей, а инвестировали в безналоговые юрисдикции лишь с целью получения налоговых преимуществ, ведут недобросовестную конкуренцию по отношению к налоговым резидентам, инвестирующим внутри страны, тем самым нарушая принцип равенства³⁸. Правила КИК, которые вводят дополнительные налоговые обязанности для таких инвесторов, призваны уравнивать налоговое бремя налогоплательщиков - внутренних инвесторов и внешних и, таким образом, призваны восстановить принцип равенства. Если, однако, правила КИК будут вводить более обременительное налогообложение для налогоплательщиков – внешних инвесторов, то это будет считаться нарушением принципа равенства. Таким образом, правила КИК должны предусматривать 1) равную ставку налога, применяемого для налогообложения дохода внутренних и внешних инвесторов 2) предоставлять возможность зачета налогов, уплаченных КИК в стране ее резидентства, а также налогов, уплаченных акционером КИК с полученных от КИК дивидендов.

- запрет дискриминации налогоплательщиков не препятствует законодателю использовать отличающиеся меры налогового регулирования по отношению к налогоплательщикам для достижения публично значимых целей³⁹. Публичными целями законодательства о КИК могут быть защита налоговых резидентов, инвестирующих внутри страны, от несправедливой конкуренции со стороны налоговых резидентов, инвестирующих в безналоговые офшоры; защита национальной налоговой базы от размывания⁴⁰ и защита национальной экономики⁴¹. Таким образом, некоторое неравенство, которое становится результатом применения правил КИК к резидентам,

³⁷ National Report of Israel / CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law ... P. 27.

³⁸ Rust A. National Report of Germany / CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law ... P. 262-263.

³⁹ Профессор Романо для подтверждения указанного тезиса приводит примеры решений Конституционного Суда Италии о применении принципа равенства. См.: Romano C. Op. cit. P. 314; Di Pietro A. in G.T.K. Meussen et al., *The Principle of Equality in European Taxation*. - Kluwer Law International, London, Eucotax. – 1999. - P. 118.

⁴⁰ Rust. National Report of Germany; Haslinger. National Report of Austria; Matsos. National Report of Greece; Bernatonis. National Report of Lithuania; Borges. National Report of Portugal; Almudi. National Report of Spain / CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law ... P. 27.

⁴¹ Rust A. National Report of Germany / CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law ... P. 263.

инвестирующим за рубежом, в большинстве государств считается оправданным публичными целями⁴².

Учитывая, что, по мнению соискателя, российские правила налогообложения не в полной мере являются мерой, направленной исключительно на противодействие уклонению от налогообложения, можно полагать, что в части, в которой российские правила допускают налогообложение российских налогоплательщиков с прибыли КИК, осуществляющих реальную экономическую деятельность, они нарушают принцип равенства.

Принцип законности в налоговой сфере предполагает, что все обязательные элементы налога должны быть установлены законом, а текст законодательного акта должен быть максимально полным, детальным и не оставлять сомнений у налогоплательщиков в отношении его толкования. Правила налогообложения КИК нарушают принцип законности и определенности, если отдельные ключевые положения правил КИК закрепляются не на уровне закона, а на уровне подзаконного акта и подвержены частым изменениям. Например, это может относиться к списку офшорных юрисдикций, иностранные компании с местонахождением в которых признаются КИК либо если на уровне подзаконных актов закрепляются перечни налогооблагаемых «сомнительных доходов» КИК.

Соискатель приходит к выводу, что в российском Законе о КИК не определено достаточным образом ключевое понятие «фактического контроля», толкование которого, вероятно, будет даваться на уровне подзаконных актов Минфина РФ и ФНС РФ. Также диссертант указывает, что закрепленный в ст. 309.1 НК РФ перечень пассивных доходов не является закрытым, поскольку включает в себя понятие «иные аналогичные доходы». Можно предполагать, что на уровне Минфина РФ и ФНС РФ будут даны разъяснения в отношении того, какие виды доходов могут признаваться или не признаваться «аналогичными», что также может признаваться нарушающим принцип законности и определенности. Не является в достаточной степени предсказуемым и

⁴² Rust. National Report of Germany; Haslinger. National Report of Austria; Matsos. National Report of Greece; Bernatonis. National Report of Lithuania; Borges. National Report of Portugal; Almudi. National Report of Spain / CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law ... P. 27.

порядок утверждения Перечня государств и территорий, не обеспечивающих обмен информацией с Российской Федерацией для налоговых целей, принимаемый ФНС РФ⁴³.

По мнению автора, с целью приведения российских правил о налогообложении КИК в большее соответствие с принципом законности установления налогов и принципа правовой определенности, указанные понятия (доходов от пассивной и активной деятельности, понятие фактического контроля и другие важные понятия законодательства о КИК) необходимо разъяснить на уровне Закона, а перечень юрисдикций, принимаемый ФНС РФ, сделать более транспарентным.

В отношении принципа баланса интересов, автор приходит к выводу о том, что в текущей версии для российского законодательства о налогообложении КИК характерен дисбаланс в пользу публичного интереса - российский налогоплательщик может подвергаться дополнительному налогообложению на прибыль КИК, даже если последняя осуществляет реальную экономическую деятельность и не используется для уклонения от налогообложения – то есть частный интерес ущемляется в ситуации, когда публичный интерес не пострадал – не произошло размывание национальной налоговой базы.

Во втором параграфе «Соотношение правил налогообложения КИК и международных налоговых соглашений» анализируется вопрос о соотношении национального законодательства о налогообложении КИК с положениями Модельной конвенции ОЭСР и заключенных на ее основе соглашений об избежании двойного налогообложения (далее – «налоговые соглашения»).

Прежде всего, рассматривается вопрос о соотношении правил налогообложения КИК с положениями п. 1 ст. 5, п. 1 ст. 7, ст. 10 и ст. 21 Модельной конвенции ОЭСР. Несмотря на дискуссионность вопроса, автор приводит аргументы в пользу того, что правила КИК не противоречат указанным статьям. Например, правила налогообложения КИК можно считать не противоречащими п. 1 ст. 5 и п. 1 ст. 7. Данные статьи устанавливают, что прибыль иностранной компании может облагаться налогом в государстве ином, чем государство, налоговым резидентом которого она является,

⁴³ Приказ ФНС России от 04.03.2016 № ММВ-7017/117@ «Об утверждении Перечня государств (территорий), не обеспечивающих обмена информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией» (Зарегистрировано в Минюсте России 22.03.2016 № 41486) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: локальный. – Дата обновления 22.06.2016.

только при наличии в этом ином государстве ее налогооблагаемого постоянного представительства. Правила налогообложения КИК, однако, формально вводят налогообложение не иностранной компании, а налогообложение ее контролирующих лиц – резидентов другого договаривающегося государства, таким образом, не ограничивая налоговую юрисдикцию государства резидентства самой компании. Кроме того, как правило, в законодательстве государств о налогообложении КИК предусматриваются положения, направленные на устранение возникающего при применении правил КИК юридического и экономического двукратного налогообложения. Например, в соответствии с п. 1 ст. 25.15 НК РФ прибыль КИК, вменяемая в качестве налогооблагаемого дохода российским контролирующим лицам КИК, уменьшается на величину дивидендов, выплаченных КИК этим контролирующим лицам. Кроме того, в случае, если дивиденды были фактически распределены КИК в пользу акционера, и в их отношении был уплачен налог у источника, то такие дивиденды освобождаются от налога на прибыль в РФ.

Российское законодательство о КИК также содержит положения, направленные на устранение двойного экономического налогообложения, позволяя контролирующему лицу принять к зачету против налога на прибыль КИК сумму налогов, уплаченных КИК в стране своего местонахождения и в других юрисдикциях, в том числе в РФ. Таким образом, при наличии в национальном налоговом законодательстве соответствующих положений об устранении двойного налогообложения, возникающего при применении правил КИК, правила КИК не должны признаваться противоречащими положениям Модельной конвенции ОЭСР и налоговым соглашениям. Помимо цели избежания двойного налогообложения, целью правил КИК является противодействие уклонению от налогообложения.

В Комментарий ОЭСР к Модельной конвенции правила налогообложения КИК напрямую названы мерами, направленными на противодействие уклонению от налогообложения, которые государства могут использовать для защиты своей национальной налоговой базы. Кроме того, большинство государств – членов ОЭСР выразило прямо свое согласие с позицией ОЭСР о не противоречии правил КИК и Модельной конвенции ОЭСР, и следуют этой позиции на практике.

Диссертантом также установлено, что правила налогообложения КИК не будут считаться противоречащими Модельной конвенции ОЭСР и налоговым соглашениям,

если в налоговых соглашениях или на уровне национального законодательства государством были сделаны прямые оговорки о том, что оно сохраняет за собой право применять национальные правила о налогообложении КИК независимо от положений налоговых соглашений. Например, такие оговорки содержатся в налоговых соглашениях, заключенных Канадой, США, Францией, Германией.

Ряд соглашений, заключенных РФ, содержит такие прямые оговорки о возможности применения российских правил КИК, например: налоговые соглашения между Россией и Бразилией, Россией и Мальтой. Другие налоговые соглашения, заключенные РФ с США, Канадой и Францией, также содержат некий аналог положения, которое может быть истолковано как прямая оговорка, позволяющая РФ и ее стране-партнеру по налоговому соглашению применять национальные правила КИК. Однако формулировки указанных положений в русскоязычной версии данных налоговых соглашений могут приводить к различному толкованию и поэтому требуют доработки. Остальные налоговые соглашения с участием РФ оговорок о возможности применения правил КИК не содержат. По мнению автора, вопрос о возможности применения российских правил КИК к компаниям с местонахождением в странах - партнерах РФ по указанным налоговым соглашениям должен решаться отдельно с учетом целей и прямых положений соглашений и версии Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР, на базе которой такие соглашения были заключены.

В **Заключении** диссертационного исследования автор подводит итоги проделанной работы, предлагает рекомендации по совершенствованию российского правового регулирования налогообложения КИК.

Основные положения диссертации отражены в следующих публикациях автора общим объемом 2,4 п. л. Все публикации по теме диссертации.

В рецензируемых научных изданиях:

1. Старженецкая Л.Н. Правила налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и возможность применения в России / Л.Н. Старженецкая // Налоговед. – 2013. – № 9. – С. 79-87. – 0,6 п.л.

2. Старженецкая Л.Н. Борьба с уклонением от налогообложения через офшоры: новые модели международного обмена информацией / Л.Н. Старженецкая // Налоговед. – 2013. – № 10. – С. 73-81. – 0,5 п.л.

3. Старженецкая Л.Н. К вопросу об эффективности правил налогообложения КИК / Л.Н. Старженецкая // Налоговед. – 2015. – № 1. – С. 28-43. – 0,8 п.л.

4. Старженецкая Л.Н. Контролируемая иностранная компания или добровольное налоговое резидентство: что выбрать? / Л.Н. Старженецкая // Налоговед. – 2015. – № 3. – С. 21 – 31. – 0,5 п.л.