

План BEPS: Всемирное наступление на агрессивное налоговое планирование

Аббревиатура BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) означает «размывание налоговой базы и вывод прибыли из-под налогообложения». Имеется в виду «агрессивное налоговое планирование», в ходе которого часть прибыли международной группы компаний при помощи различных искусственных схем выводится из-под налогообложения либо перераспределяется из стран с высоким налогообложением, где эта прибыль фактически создается, в страны с низким налогообложением. По оценкам ОЭСР, в результате страны теряют ежегодно в общей сложности от 100 до 240 млрд. долларов налоговых поступлений.

Подчеркну, что речь идет о формально правомерных схемах, не нарушающих действующее законодательство какой-либо страны, но представляющихся налоговым властям, а с ними и ОЭСР, нежелательными. До недавнего времени каждая страна мира в одиночку вела борьбу с подобной деятельностью своих налогоплательщиков, по возможности ограничивая ее на уровне законодательства или судебной практики. Но теперь ситуация изменилась.

«Проект BEPS» (BEPS project) - это план действий в области международного налогообложения, разработанный Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по предложению и при активной поддержке лидеров стран «Большой двадцатки» (G20).

Суть плана состоит в том, что все страны мира должны включиться в совместную борьбу против упомянутого «агрессивного налогового планирования». ОЭСР разрабатывает комплекс рекомендаций, направленных на борьбу с BEPS. Затем страны-участницы ОЭСР, а в идеале и все остальные страны, имплементируют эти рекомендации в свое налоговое законодательство.

Идея плана, как видим, не в том, чтобы покарать законопослушных налоговых оптимизаторов, а в том, чтобы изменить правила так, чтобы некоторые («агрессивные») виды оптимизации оказались вне закона. Лишь после этого налогоплательщика за такие действия можно наказывать.

Страны с высоким налогообложением, как предполагается, с удовольствием воплотят в жизнь предложенные ОЭСР меры просто для увеличения своих налоговых поступлений. На страны с низким налогообложением и офшорные зоны для этого, возможно, придется оказывать давление со стороны развитых стран.

План BEPS – это выход на совершенно новый уровень в международном сотрудничестве в налоговой сфере. Однако для понимания его значимости стоит вспомнить и о других инициативах в этой области, предпринимавшихся чаще всего в рамках той же ОЭСР. Перечислим наиболее важные из них.

- Модельная конвенция ОЭСР по двойному налогообложению (1977)

На основе этой модели написано большинство международных договоров об исключении двойного налогообложения, в том числе все российские. Модельная конвенция, а, значит, и реально действующие соглашения, содержит, помимо прочего, ряд положений, направленных против искусственных налоговых схем. К ним можно отнести положения об ассоциированных предприятиях, о фактическом (бенефициарном) владельце дохода и др. Там же есть положения и об обмене информацией между налоговыми органами договаривающихся стран.

- Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию (1995)

Это руководство предназначено как для транснациональных компаний, так и для национальных законодателей. В нем сформулированы правила, которые предлагается использовать для атрибутирования прибыли различным компаниям международной группы, когда они совершают сделки между собой по «внутренним» ценам.

Суть правил в том, что налоговые последствия сделок пересматриваются, если сделки совершаются с нарушением «правила вытянутой руки» (то есть на нерыночных условиях). Многие страны мира, включая Россию, использовали эти правила при написании своего налогового законодательства.

- Инициатива ОЭСР по противодействию «вредоносной налоговой практике» (1988)

В рамках этой инициативы ОЭСР выявила юрисдикции, которые, по ее мнению, применяли недопустимые приемы по «переманиванию» налогоплательщиков из стран с более высоким уровнем налогообложения. ОЭСР удалось добиться, что многие страны, имевшие преференциальные налоговые режимы, от них отказались.

Что касается офшорных зон, под угрозой введения санкций они были вынуждены согласиться на обмен налоговой информацией с членами ОЭСР. Для этого ОЭСР разработала специальный Модельный договор об обмене налоговой информацией (2002), на основе которого заключаются двусторонние соглашения. (Россия, заметим, не входит в ОЭСР, так что у нее нет таких договоров с офшорными зонами.)

- Многосторонняя Конвенция ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам (1988)

Эта конвенция регулирует взаимную помощь ее стран-участниц в сфере расчета и сбора налогов, а также борьбы с уклонением от налогов и обходом налогов. Это не модель, а реально действующий международный договор, в котором в настоящее время (на 14 марта 2016 года) участвует 94 юрисдикции, считая как страны-участницы, так и их зависимые территории (например, Британские Виргинские острова).

Конвенция (ее ст. 6), в частности, предусматривает обмен налоговой информацией по запросу, по инициативе передающей стороны, а также в автоматическом режиме. Однако конвенция имеет рамочный характер, так что конкретные правила такого обмена устанавливаются отдельными соглашениями. Россия ратифицировала эту конвенцию в 2014 году (Федеральный закон от 04.11.2014 N 325-ФЗ).

- Стандарт автоматического обмена налоговой информацией (2014)

Огромным прорывом в международном сотрудничестве в рамках упомянутой Многосторонней Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам (на основе ее статьи 6) стало принятие, по сути, всемирного стандарта автоматического обмена налоговой информацией: «Единого стандарта отчетности» (Common Reporting Standard). Он тоже был разработан ОЭСР с благословения «Большой двадцатки».

Присоединившиеся к этому стандарту страны будут ежегодно в автоматическом режиме направлять в налоговые органы других стран-участниц определенную информацию, нужную для налогообложения в стране-получательнице. Имеются в виду сведения о счетах резидентов этих других стран-участниц, а также контролируемых ими компаний, в банках данной страны.

Полная версия стандарта автоматического обмена информацией была разработана ОЭСР и одобрена «Большой двадцаткой» в 2014 году. В октябре того же года было подписано Многосторон-

нее соглашение компетентных органов по общему стандарту отчетности (известное под сокращенным названием CRS MCAA), делающее этот стандарт и сам обмен обязательным для участниц соглашения. ЕС в 2014 году утвердил текст стандарта своей директивой, сделав тем самым его обязательным для своих стран-участниц.

В настоящее время 80 юрисдикций (стран и зависимых территорий) обязались начать обмен информацией в соответствии с новым стандартом с 2017 или 2018 года. Россия в этот список пока не входит.

А теперь вернемся к плану BEPS.

Этот проект идет гораздо дальше одного лишь обмена налоговой информацией между странами. Его суть в том, что он предписывает странам определенные унифицированные принципы налогового законодательства. Некоторые страны, видимо, будут следовать этим принципам весьма охотно, а некоторые, можно предположить, не очень. История проекта такова.

В 2012 году лидеры стран «Большой двадцатки» официально предложили ОЭСР разработать план действий по разрешению проблем BEPS. Этот план должен был наметить направления совместных действий всех заинтересованных стран.

ОЭСР охотно согласилась на это предложение. Уже в 2013 году она представила первый отчет по проблемам BEPS. Затем в том же году был выпущен и развернутый план действий по борьбе с этими проблемами (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting).

В плане было определено 15 областей, в которых следовало предпринять те или иные действия. Были намечены сроки по разработке конкретных предложений в каждой области, предназначенных для имплементации в национальные законодательства и международные соглашения. Все сроки разработки лежали в пределах 2014-2015 годов.

К октябрю 2015 года разработка предложений действительно была завершена. ОЭСР опубликовала итоговый отчет, содержащий описание мер, подлежащих имплементации в национальные законодательства и международные соглашения. В ноябре того же года отчет был одобрен на саммите «Большой двадцатки» в Анталии. Теперь настало время имплементации разработанных мер национальными законодателями.

Собственно, эта имплементация уже началась, и отдельные примеры мы обсудим ниже.

Следующим логическим шагом является привлечение к участию в плане BEPS всех стран мира. В том числе тех юрисдикций, которым он, мягко говоря, не очень-то и нужен: низконалоговых зон, куда выводится прибыль хитроумными налогоплательщиками.

Для этих целей ОЭСР предложила (а «Большая двадцатка» согласилась) радикально расширить круг участников проекта по разработке и имплементации плана BEPS. Теперь к работе приглашаются не только члены ОЭСР и «Большой двадцатки», но и все прочие страны. Им было предложено стать членами так называемой «инклюзивной группы» (inclusive framework) по имплементации плана (март 2016 г.).

Согласившись принять сформулированные в плане требования по модификации законодательства, эти страны получают возможность сотрудничать «на равной основе» с членами ОЭСР и «Большой двадцатки» в вопросах установления стандартов и мониторинга процессов имплементации плана BEPS.

В рамках «инклюзивной группы», как предполагается, акцент будет делаться на разработку четырех минимальных стандартов:

- (1) по противодействию вредоносной налоговой практике (включая, например, некоторые виды льгот в отношении интеллектуальной собственности);
- (2) по противодействию злоупотреблению налоговыми соглашениями (с разработкой соответствующих типовых оговорок для включения в соглашения);
- (3) по содержанию «отчетов с разбивкой по странам» транснациональных корпораций (см. далее);
- (4) по совершенствованию разрешения споров между налоговыми органами разных стран (когда, например, две страны хотят обложить налогом один и тот же доход налогоплательщика).

Первое собрание «инклюзивной группы» планируется провести в июне-июле 2016 года в Киото.

Перечислим кратко те 15 действий, которые ОЭСР предусмотрела в своем плане по BEPS.

- 1) Разрешение налоговых проблем «цифровой экономики»
- 2) Нейтрализация эффекта «гибридных инструментов»
- 3) Ужесточение правил о КИК (контролируемых иностранных компаниях)
- 4) Ограничение размывания базы через выплату процентов
- 5) Противодействие «вредоносной налоговой практике» (со стороны офшорных зон и т.п.)
- 6) Предотвращение злоупотреблений налоговыми соглашениями
- 7) Предотвращение искусственного избежания статуса «постоянного представительства» (по условиям налогового соглашения)
- 8) Разработка правил трансфертного ценообразования в части нематериальных активов
- 9) То же в части перемещения рисков и капитала
- 10) То же в части других высокорисковых транзакций
- 11) Разработка методик по сбору и анализу данных в отношении BEPS
- 12) Предъявление налогоплательщикам требования раскрытия «приемов агрессивного налогового планирования»
- 13) Совершенствование требований по документированию трансфертного ценообразования
- 14) Разработка механизма разрешения споров между странами по вопросам налоговых соглашений
- 15) Разработка многостороннего соглашения по вопросам международного налогообложения, относящимся к BEPS

Ввиду недостатка места мы не сможем обсудить в деталях все пункты плана. Остановимся лишь на некоторых из них.

Ключевыми, пожалуй, идеями плана являются следующие.

- Во-первых, исключение так называемого «двойного неналогообложения».

Так именуется ситуация, когда ввиду нестыковок налогового законодательства различных стран доход не попадает под налогообложение ни в одной из них. Одним из примеров является проблема «гибридных инструментов» (см. п. 2), то есть таких схем, которые по-разному классифицируются для налоговых целей в различных странах.

Так, предположим, что определенные осуществляемые за рубеж выплаты признаются процентами в стране местонахождения плательщика, в связи с чем подлежат включению в расходы. При этом бывает, что в стране местонахождения получателя дохода этот доход в соответствии с местным законодательством признается дивидендами, в связи с чем попадает под освобождение от налога, применимое к дивидендам.

По замыслу авторов плана BEPS, такие ситуации должны быть исключены путем скоординированного внесения унифицированных положений, регулирующих налогообложение в подобной ситуации, в налоговое законодательство всех заинтересованных стран, а также в налоговые соглашения. Решение, предлагаемое ОЭСР в качестве основного, таково: плательщику следует отказать во включении платежа в расходы, если эта выплата не включается в налогооблагаемый доход получателя. Запасной вариант: страна получателя отказывается ему в освобождении дохода от налога, если в стране плательщика выплата считается расходом.

Эти правила уже нашли свое воплощение в законодательстве ЕС. Директивой от 2014 года (2014/86/EU) были внесены изменения в директиву о материнских и дочерних компаниях (2011/96/EU). Согласно этим изменениям, дивиденды от дочерней компании в другой стране ЕС освобождаются от налога по месту нахождения компании-получателя, только если они не подлежат включению в расходы по месту нахождения компании-плательщика. (Как видим, ЕС избрал «запасной вариант» правила, предложенного ОЭСР.) Все страны ЕС должны были имплементировать это новшество до конца 2015 года.

- Во-вторых, исключение ситуаций, когда прибыль атрибутируется не той юрисдикции, где осуществляется основная деятельность, направленная на получение этой прибыли.

Так, объект интеллектуальной собственности (запатентованное изобретение, компьютерная программа и т.д.) может создаваться в одной стране, а потом оформляться на компанию в другой стране, где налоги ниже. После этого доходы в виде лицензионных платежей получает эта низконалоговая компания.

При этом в некоторых юрисдикциях действуют налоговые режимы, специально направленные на привлечение подобных «мобильных» (не привязанных к конкретному месту) видов деятельности, таких как получение доходов от интеллектуальной собственности. Подобную практику ОЭСР считает «вредоносной» (см. п. 5).

Решение, предлагаемое планом BEPS, состоит в том, что подобный льготный режим (например, в отношении интеллектуальной собственности) может предоставляться лишь на определенных условиях. А именно, соответствующая компания должна иметь достаточную связь (nexus) со страной, где получает льготу, то есть вести там существенную деятельность (substantial activity), направленную на получение данного дохода. Не удовлетворяющие этому правилу льготные режимы должны быть отменены или исправлены.

Во исполнение этих рекомендаций ряд стран уже отменили или пересмотрели некоторые из своих налоговых льгот. Так, Люксембург объявил об отмене льготного налогового режима для доходов от интеллектуальной собственности, а Кипр – о модификации аналогичного режима с усилением требований в части связи дохода с Кипром.

- В-третьих, повышение информационной прозрачности, способствующей противодействию нежелательным схемам со стороны налоговых органов.

Ряд пунктов плана BEPS предусматривает меры по активизации обмена налоговой информацией между странами. Так, в рамках совершенствования требований к документированию трансфертного ценообразования транснациональные корпорации, то есть группы компаний, действующие в различных странах, должны будут подавать определенную отчетность.

В частности, в стране местонахождения своего головного офиса они будут подавать так называемый «отчет с разбивкой по странам» (Country-by-Country report), содержащий обобщенную информацию о полученных доходах, уплаченных налогах и т.д. в различных странах мира.

По замыслу авторов плана, эти отчеты затем могут быть получены в рамках информационного обмена и другими странами, в которых транснациональная корпорация ведет свою деятельность. Для этого страны должны принять на себя определенные обязательства в отношении сохранения конфиденциальности информации, что подразумевает заключение отдельных международных соглашений.

Такое отдельное соглашение может заключаться в рамках уже действующего международного договора, такого как двусторонняя конвенция об исключении двойного налогообложения; двусторонний договор об обмене налоговой информацией; наконец, Многосторонняя Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам от 1988 г.

Наиболее прямолинейным выглядит последний вариант, то есть заключение дополнительного соглашения об обмене информацией в рамках Многосторонней Конвенции от 1988 года. Именно такое соглашение было заключено 27 января 2016 года. Его подписала 31 страна (Россия в список не входит).

Это соглашение известно как Многостороннее соглашение компетентных органов по обмену отчетами с разбивкой по странам (сокращенно CbC MCAA). Его не следует путать с упоминавшимся ранее соглашением, касающимся обмена информацией о банковских счетах (CRS MCAA). Обсуждаемое соглашение предполагает автоматический обмен между странами ежегодными отчетами, полученными по месту нахождения головного офиса транснациональной корпорации.

Получив необходимые данные из страны местонахождения головного офиса корпорации, налоговые органы по месту нахождения подразделений корпорации в других странах смогут эффективнее облагать налогом доходы корпорации с учетом общей картины ее всемирной деятельности.

А что же Россия? Она не является членом ОЭСР, но является членом «Большой двадцатки». Так что ей, в принципе, не нужны особых приглашений для присоединения к плану BEPS.

Однако фактически – ввиду, возможно, нынешних натянутых международных отношений – Россия пока несколько отстает от других участников процесса. Так, Россия пока что не присоединилась к двум обсуждавшимся выше соглашениям об автоматическом обмене информацией (CbC MCAA, CRS MCAA).

Вместе с тем очевидно, что разработки ОЭСР по духу вполне соответствуют последним изменениям в российском налоговом законодательстве и налоговой практике. Поскольку предложения ОЭСР имеют лишь рекомендательный характер, то вряд ли эти российские новеллы можно назвать «имплементацией плана BEPS», тем более, что некоторые из новелл появились раньше этого плана. Однако многие из них полностью соответствуют рекомендациям ОЭСР.

Среди российских налоговых изменений последнего времени, находящихся в русле плана BEPS, стоит упомянуть следующие.

1) Сравнительно недавно появившиеся в НК подробные правила, регулирующие налогообложение при трансфертном ценообразовании (Федеральный закон от 18.07.2011 N 227-ФЗ и последующие изменения в НК).

Эти положения предусматривают налогообложение таких операций на основе «правила вытянутой руки», в полном соответствии с рекомендациями ОЭСР. На эту тему уже имеется обширная судебная практика, но обсудить ее здесь не представляется возможным.

Эта мера соответствует п. 13 плана BEPS (совершенствование документирования трансфертного ценообразования).

2) Законодательство о КИК (контролируемых иностранных компаниях), действующее с 2015 года (Федеральный закон № 376-ФЗ от 24.11.2014 и последующие изменения в НК).

Это законодательство предусматривает обложение налогом в России нераспределенного дохода иностранных низконалоговых компаний, контролируемых резидентами России. Впервые доход КИК должен будет отражаться в декларациях резидентов за 2016 год, так что судебной практики на эту тему пока нет.

Эта мера соответствует п. 3 плана BEPS (ужесточение правил о КИК).

3) Кодификация понятия «лица, имеющего фактическое право на доходы», ранее использовавшегося лишь в налоговых соглашениях (англ.: *beneficial owner of the income*) (введено тем же законом, что и законодательство о КИК).

Согласно соответствующим положениям налоговых соглашений, зарубежное лицо (например, компания) лишается права применения пониженной ставки налога у источника при получении выплат из данной страны, если оно не является «лицом, имеющим фактическое право на доход», а является лишь транзитным инструментом для передачи дохода другому лицу. Новая норма НК дает детальное определение данному понятию, соответствующее разработкам ОЭСР, и устанавливает правила налогообложения соответствующих доходов.

Правило уже нашло отражение в разъяснениях Минфина (например, Письмо Минфина России от 12.12.2014 N 03-08-05/64201) и в судебной практике (например, дело «МДМ-Банка»: Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 09.02.2016 № 09АП-59378/2015 по делу № А40-116746/15; дело Банка «Интеза»: Решение АС г. Москвы от 03.03.2016 по делу № А40-241361/15-115-1953).

Это новшество соответствует п. 6 плана BEPS (предотвращение злоупотреблений налоговыми соглашениями).

4) Ужесточение политики в части включения в расходы процентов по займам от аффилированных зарубежных компаний.

Еще в 2012 году Президиум ВАС в деле «Северного Кузбасса» установил, что положения НК (п. 2 ст. 269 НК), устанавливающие дискриминационное налогообложение процентов, выплачиваемых по займу от зарубежной материнской компании, действуют невзирая на положения международного налогового соглашения о недискриминации (Постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 N 8654/11 по делу N A27-7455/2010).

Судебная практика признала возможность применения этих дискриминационных положений к займам не только от материнских, но и от «сестринских» зарубежных компаний (вопреки, заме-

тим, букве НК). (См., например: Постановления АС Северо-Западного округа от 19.06.2015 по делу N А56-41307/2014; АС Московского округа от 13.04.2015 по делу N А40-41135/14; ФАС Северо-Западного округа от 06.06.2014 по делу N А52-4072/2012; ФАС Дальневосточного округа от 13.02.2014 по делу N А04-1595/2013 (отказано в передаче в Президиум ВАС РФ определением от 26.05.2014 N ВАС-6562/14)).

Имеются и разъяснения ФНС по вопросу «сестринских» займов (Письмо ФНС России от 22.06.2015 N ГД-4-3/10807@)).

Это новшество соответствует п. 4 плана BEPS (ограничение размывания базы через выплату процентов).

5) Интенсификация информационного обмена между российскими и зарубежными налоговыми органами

Из судебной практики хорошо видно, насколько активно теперь налоговые органы используют возможности по получению из-за рубежа разного рода налоговой информации в соответствии с условиями международных налоговых соглашений.

При помощи таких запросов может быть установлен, в частности, конечный бенефициар всего холдинга (например, дело «Автотора»: Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 17.06.2015 N Ф07-3426/2015 по делу N А56-55281/2014).

При помощи запросов за рубеж может быть также установлена, например, структура расходов зарубежных подразделений транснациональной корпорации, необходимая российским налоговым органам для определения обоснованности выплат российского подразделения в адрес материнской зарубежной компании (дело ООО «Эквант»: Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.02.2015 N 09АП-56340/2014 по делу N А40-28065/13).

Информационный обмен не выделен в плане BEPS отдельным пунктом, но упоминается в различных его частях. Так, обмен информацией о доходах и расходах транснациональных корпораций является важной частью рекомендаций п. 13 плана (документирование трансфертного ценообразования).

Минфин РФ в июле 2015 года опубликовал «Основные направления налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов». Особый раздел в этом документе (п. 9 ч. III) посвящен плану BEPS.

По словам Минфина, Россия активно участвует в реализации этого плана. В качестве основных мероприятий в рамках плана на период до 2018 года в документе упоминается следующее.

- 1) Обеспечение возможности автоматического обмена информацией по финансовым операциям для налоговых целей с иностранными юрисдикциями
- 2) Изменение порядка налогообложения корпоративного заимствования (процентных расходов) (п. 4 плана BEPS)
- 3) Совершенствование правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний (п. 3 плана BEPS)
- 4) Совершенствование правил налогообложения при трансфертном ценообразовании (п.п. 8-10, 13 плана BEPS)

«Внесение подобных изменений соответствует целям деофшоризации российской экономики», – отмечает Минфин в документе.

Как видим, намеченные Минфином изменения продолжают уже существующие в российском налоговом праве тенденции. Особый интерес налогоплательщиков, как можно предположить, привлечет пункт об автоматическом обмене информацией.

В этом пункте Минфин сообщает, что, по его замыслу, в ближайшее время должно быть принято законодательство, позволяющее осуществлять такой обмен с другими странами. В результате, по расчетам Минфина, в 2018 году Россия должна присоединиться к обсуждавшемуся выше многостороннему соглашению по автоматическому по обмену информацией, предусмотренному Единым стандартом отчетности по финансовым операциям (CRS MCAA), и сразу же начать этот обмен.

«Внедрение данного стандарта повысит способность налоговых органов получать необходимую информацию для точного определения налоговых обязательств национальных налогоплательщиков», – с оптимизмом заявляет Минфин.

В мае 2016 года Правительство РФ официально предоставило Федеральной налоговой службе РФ полномочия по подписанию упомянутого соглашения по автоматическому обмену.

Ну а теперь – к практическим выводам.

Главный вывод довольно неприятен для налогоплательщиков, практикующих международную налоговую оптимизацию. По мере реализации мероприятий, предусмотренных планом BEPS, большинство традиционных схем, использовавшихся россиянами для уменьшения налогового бремени в международной коммерции, из законных становятся незаконными. А с повышением степени всемирной информационной прозрачности возможности налоговых органов по разоблачению незаконных схем радикально расширяются.

Введенное в действие в 2015 году российское законодательство о КИК уже сделало почти бессмысленным использование офшорных компаний в международной коммерции, во всяком случае, для целей правомерной налоговой оптимизации. А грядущее присоединение России к международной системе автоматического обмена налоговой информацией (с 2018 года, как уверяет Минфин) даст возможность российским налоговым органам без труда выявлять нарушения этого законодательства.

Российским предпринимателям (тем, которые еще этого не сделали) надо срочно ревизовать структуру своих зарубежных активов. По-видимому, большую часть существующих офшорных компаний имеет смысл либо ликвидировать, либо задекларировать по закону о КИК с последующей уплатой налога на их доходы. Во многих случаях разумным шагом станет полный отказ от использования офшорных холдинговых структур и оформление активов непосредственно на российского бенефициара или контролируемые им российские компании («репатриация активов»).

Это не значит, что иностранные компании вообще не будут использоваться в международной коммерции. Однако новые правила игры устанавливают гораздо более жесткие требования, которые необходимо выполнить для того, чтобы схема взаимодействия компаний международной группы была работоспособной. Соответственно, необходимо ревизовать и при необходимости модифицировать используемые схемы взаимодействия.

Так, необходимо учитывать, что льготы по налоговому соглашению в части налога у источника предоставляются только «лицу, имеющему фактическое право на доход». Соответственно, для использования преимуществ налогового соглашения иностранная компания, получающая, например, роялти из России, не должна быть лишь «кондуитом», а должна вести самостоятельную и полноценную коммерческую деятельность. Доказательства этого должны быть заранее подготовлены для возможного предоставления налоговым органам в России.

При получении займов из-за рубежа необходимо избегать даже отдаленной аффилированности займодавца с зарубежной материнской компанией российского налогоплательщика. В противном случае проценты по займу могут быть переклассифицированы в дивиденды с довольно неприятными налоговыми последствиями.

Налоговые последствия сделок с зарубежными аффилированными лицами также могут быть пересмотрены налоговым органом, как на основании законодательства о трансфертном ценообразовании, так и на основании неcodифицированного принципа «необоснованной налоговой выгоды». Следует обращать особое внимание на сбор доказательств о целесообразности таких сделок и обоснованности соответствующих цен (исследования рынков и т.п.).

Сказанное относится не только к собственно российским резидентам, но и к транснациональным компаниям, ведущим деятельность в России через свои подразделения (филиалы или дочерние компании). Налоговые последствия сделок этих подразделений с другими компаниями группы, в том числе по оплате услуг, выплате лицензионных отчислений, приобретению нематериальных активов, могут пересматриваться налоговым органом, если сделки представляют собой часть искусственной схемы по выводу прибыли из-под российского налогообложения. С присоединением России к всемирному обмену налоговой информацией российским налоговым органам станет гораздо проще получить информацию, необходимую для внесения соответствующих корректив в налогообложение. Соответственно, транснациональным компаниям также стоит ревизовать используемые ими схемы на предмет соответствия новым веяниям.

Не означает ли все это полного запрета на международное налоговое планирование? Нет, не означает. Международная группа компаний по-прежнему имеет довольно большую свободу по распределению функций между своими подразделениями в различных странах, в том числе с учетом налоговых соображений.

Идея плана BEPS состоит в том, что недопустимо использование искусственных «налоговых схем», не имеющих иных деловых целей, кроме как уменьшение налога. Если же низконалоговая компания группы выполняет реальные коммерческие функции, получаемый ею доход связан именно с ее собственной деятельностью, а применяемые ею трансфертные цены соответствуют рыночным, то нет оснований и для дискриминационного налогообложения подобных операций. Вопрос лишь в том, насколько выполнимы эти условия...

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 926-2990