

«Налог на офшоры»: законодательство США о контролируемых иностранных корпорациях

Как в России, так и за рубежом предприниматели проявляют немалую изобретательность в том, чтобы снизить уровень своего налогового бремени. Иногда этой цели возможно достичь совершенно законным образом (и тогда подобная деятельность именуется налоговым планированием), но иногда предприниматели пересекают грань законности и применяют противоправные схемы (и тогда это уклонение от налога). Стоит отметить, что в силу сложности налогового законодательства грань между законным и незаконным не всегда проведена вполне четко. Это ведет к спорам между налогоплательщиками и налоговыми органами, которые часто решаются только в суде.

В свою очередь, законодатели соответствующих стран обычно стремятся предотвратить потери бюджета, перекрывая предпринимателям пути минимизации налогов. С одной стороны, эта цель может достигаться путем ужесточения ответственности за нарушение действующих норм. С другой стороны, нередко принимаются специальные нормы, направленные на исключение использования тех приемов налоговой минимизации, которые ранее считались вполне правомерными.

Типичным приемом минимизации налогообложения в международной коммерции является аккумуляция дохода международной группы на компании, зарегистрированной в стране, где уровень налогообложения достаточно низок или, в идеале, вообще нулевой. Если в стране проживания владельца компании облагается налогом только фактически полученный им «на руки» дивидендный доход, то налогообложение дохода низконалоговой компании откладывается до его распределения владельцу компании.

Ответом на этот прием законодателей большинства развитых стран стало так называемое «законодательство о контролируемых иностранных компаниях». Суть такого законодательства состоит в том, что доходы зарубежной компании, контролируемой резидентами данной налогооблагаемой страны, зачисляются для целей налогообложения в доход этих резидентов (будь то физические или юридические лица). В результате прямое использование офшорной компании для аккумуляции зарубежного дохода не дает владельцу офшорной компании легальной возможности избежать налогообложения этого дохода по месту своего проживания. Детали законодательства, естественно, определяются законодателями каждой страны самостоятельно.

В США подобное законодательство было впервые принято в 1962 году (Revenue Act of 1962), в связи с чем в налоговый кодекс США (Internal Revenue Code) был введен специальный новый раздел (Subpart F). «Контролируемая иностранная корпорация» была определена как зарубежная корпорация, более 50% голосующих акций которой владеют американские акционеры непрерывно 30 дней или более в течение налогового года корпорации. Для целей определения контроля принимались во внимание только акции американских акционеров, владеющих не менее 10% голосующих акций (подробности см. ниже). При этом было установлено, что при расчете налогооблагаемого дохода американских резидентов учитывается не весь доход иностранной корпорации, а только некоторые его виды (Subpart F income), прежде всего «пассивные» доходы, такие как дивиденды, роялти и т.п. Американским акционерам было предложено отчитываться и платить американские налоги в отношении соответствующих доходов контролируемых ими иностранных корпораций.

В дальнейшем законодательство подвергалось некоторым изменениям и усовершенствованиям (Tax Reduction Act of 1975, Tax reform Act of 1986, American Job Creation Act of 2004). По состоянию на 2002 год, с учетом лишь крупных американских корпораций (с активами более 500 млн. долларов) и их 7500 крупнейших контролируемых иностранных корпораций, доход иностранных

корпораций, подлежащий в соответствующих долях налогообложению у их американских акционеров (Subpart F income) составил около 31 млрд. долларов.¹

Своеобразным дополнением к законодательству о контролируемых иностранных корпорациях в США является законодательство о так называемых «компаниях пассивных иностранных инвестиций», согласно которому в определенных случаях подлежит налогообложению в США и нераспределенных доход зарубежных компаний, не удовлетворяющих формальным требованиям «контроля» со стороны резидентов США.

В России подобное законодательство пока отсутствует, что делает офшорные компании совершенно законным инструментом аккумуляции зарубежного дохода в безналоговом режиме. В 2007 году Правительство РФ одобрило «Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008-2010 гг.», согласно которым к 2009 году должно быть разработан и введен в действие российский вариант законодательства о контролируемых иностранных компаниях.²

Однако, судя по всему, соответствующий законопроект еще не готов. Бесспорно, для выработки работоспособного законодательства следует учитывать опыт других стран, и в особенности США, обладающих в этом отношении огромным опытом. С другой стороны, прямое копирование вряд ли будет эффективным, хотя бы в силу чрезвычайной (как мы увидим далее) технической сложности соответствующих норм налогового права США, в результате чего администрирование законодательства могло бы оказаться крайне обременительным для российских налоговых органов, не говоря уже о налогоплательщиках. Кроме того, как справедливо отмечается в «Основных направлениях...», необходимым условием эффективного администрирования этого законодательства является заключение международных соглашений об обмене налоговой информацией, прежде всего с основными офшорными зонами. У США такие соглашения есть, а у России – пока нет.

Возвращаясь к законодательству США, стоит упомянуть о том, что оно может иметь несколько неожиданные последствия и для граждан России, получивших вид на жительство («грин-карту») в США. Как обсуждается далее, в результате доходы контролируемых ими офшорных компаний могут попасть под налогообложение в США, даже если фактически в США они и не проживают.

Резидентность, принципы налогообложения, налоговые соглашения

Законодательство США предусматривает обложение налогом всемирного дохода американских корпораций, а также граждан (причем проживающих как в самих США, так и за их пределами) и резидентов-неграждан (resident aliens). Негражданин считается резидентом, если выполняется один из двух критериев: (1) он получил разрешение на постоянное жительство (документ, известный под неформальным названием «грин-карта», green card), или (2) выполняется требование «существенного присутствия» (substantial presence).³ (Второй критерий выражается определенной арифметической формулой, принимающей во внимание время присутствия лица в США в текущем и двух предшествующих годах.) То есть владельцы «грин-карты» облагаются налогом на равных основаниях с гражданами (с той лишь оговоркой, что в год получения разрешения они считаются резидентами только в отношении части года со дня получения разрешения).⁴ Это значит, что они должны декларировать в США свои доходы из источников в любых странах мира,

¹ Redmiles M., Wenrich J. A History of Controlled Foreign Corporations and the Foreign Tax Credit // Statistics of Income Bulletin. 2007. Vol. 27. No. 1. P. 129, 134. Доступно по адресу: <<http://www.irs.gov/pub/irs-soi/07sumbul.pdf>>.

² Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008-2010 гг. Одобрены на заседании Правительства РФ (Протокол от 2 марта 2007 г. №8). С. 41. Доступно по адресу: <<http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2007/05/taxpoltend.pdf>>.

³ 26 U.S.C. § 7701(b)(1).

⁴ 26 U.S.C. § 7701(b)(2)(A).

исчисленные в соответствии с американскими правилами, и платить на эти доходы американский налог. При этом налоги, уплаченные за рубежом, могут вычитаться из налогов, подлежащих уплате в США, хотя и с существенными ограничениями.

Указанные положения могут быть модифицированы соглашениями США по исключению двойного налогообложения. В частности, все такие соглашения предусматривают решение вопроса о резидентстве лица в том случае, когда лицо является резидентом по закону обеих стран-участниц. В частности, физическое лицо является резидентом России для налоговых целей, если оно фактически находится в РФ «не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев».⁵ Таким образом, владелец американской «грин-карты», фактически большую часть времени находящийся в России, по национальному законодательству каждой из стран является ее налоговым резидентом. Россия и США имеют договор об исключении двойного налогообложения.⁶ Согласно этому договору, если по национальному законодательству лицо резидентно в обеих странах, оно признается резидентом только одной из стран, в соответствии с указанными в договоре критериями, применяемыми последовательно (последующий критерий применяется, если предыдущий критерий не дает результата). Этими критериями являются: (1) место нахождения постоянного жилища; (2) место нахождения центра жизненных интересов (наиболее тесных личных и экономических связей); (3) место обычного проживания; (4) гражданство лица; (5) договоренность компетентных органов России и США.⁷ То есть по данному международному договору владелец американской «грин-карты», проживающий в основном в России, при определенных условиях может быть признан налоговыми властями обеих стран резидентом России, а не США (например, если оно имеет постоянное жилище в обеих странах, но наиболее тесные личные и экономические связи в России). В случае признания лица резидентом России оно, согласно тому же договору, облагается налогом в США лишь на определенные виды доходов (доходы, полученные через постоянное представительство США и некоторые виды доходов из источников в США). Соответственно, доходы контролируемых лицом компаний, не имеющие отношения к США, налогом в США облагаться не будут. Естественно, в подобной ситуации владелец «грин-карты» должен доказать налоговым властям США свой статус налогового резидента РФ, а не США.

Далее, однако, мы будем считать, что физическое лицо является резидентом США для целей налогообложения и рассмотрим вопросы налогообложения в США доходов зарубежных компаний с участием этого лица.

По общему правилу, американский акционер иностранной компании не подлежит налогообложению в США на доходы этой компании, пока они не распределены ему в качестве дивидендов. Однако действует ряд специальных правил, согласно которым такие доходы при определенных условиях все же облагаются налогом в США. К таким правилам относятся положения о «контролируемых иностранных корпорациях» (controlled foreign corporation, CFC)⁸ и о «компаниях пассивных иностранных инвестиций» (passive foreign investment company, PFIC).⁹ До недавнего времени действовали также специальные правила в отношении «зарубежных персональных холдинговых компаний» (foreign personal holding company, FPHC), но этот режим был отменен с 2006 года.¹⁰ Рассмотрим отдельно оба упомянутых специальных режима.

⁵ П. 2 ст. 207 НК РФ.

⁶ Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (Вашингтон, 17 июня 1992 г.).

⁷ Там же, ст. 4(2).

⁸ 26 U.S.C. §§ 951-965.

⁹ 26 U.S.C. §§ 1291-1298.

¹⁰ American Jobs Creation Act of 2004, P.L. 108-357 (HR 4520).

Контролируемые иностранные корпорации

Контролируемая иностранная корпорация (CFC) – это зарубежная корпорация, в которой более 50% акций (по голосам или по стоимости) владеют американские акционеры в любой день налогового года. При этом понятия «зарубежная корпорация», «владение» и «американский акционер» определены непосредственно в тексте закона.

«Американский акционер» (U.S. shareholder) – это американское лицо (U.S. person) (включая в это понятие граждан, резидентов, американские корпорации и др.) которое «владеет» не менее 10% голосующих акций зарубежной корпорации.¹¹ Понятие «зарубежной корпорации» для этих целей включает, в частности, зарубежные акционерные общества.¹²

Под «владением» здесь понимается: (1) прямое владение; (2) косвенное владение или (3) конструктивное владение.¹³ Косвенное владение – это владение акциями через зарубежные структуры (entities): корпорации, товарищества, трасты, а также активы под управлением администратора наследства (estate). В этом случае считается, что акционеры, участники, бенефициары таких структур «владеют» в соответствующих долях акциями, которыми прямо или косвенно владеет зарубежная структура.¹⁴

«Конструктивное владение» означает, что лицо признается «владеющим» теми акциями, которыми прямо или косвенно владеют некоторые связанные с ним лица и структуры (не обязательно зарубежные).¹⁵ Прежде всего, в этот список входят ближайшие члены семьи данного лица (супруг/супруга, дети, внуки, родители) (есть исключение для неграждан-нерезидентов). Кроме того, в список входят такие структуры как (1) товарищества, а также активы под управлением администратора наследства («владельцами» акций признаются в соответствующих долях участники товарищества или наследники); (2) трасты («владельцами» акций признаются в соответствующих долях бенефициары траста, но если учредитель или другое лицо сохранило фактический контроль над активами, то «владельцем» акций признается это лицо); и корпорации, в которых данное лицо прямо или косвенно владеет не менее 10%¹⁶ акций по стоимости («владельцем» акций, принадлежащих корпорации, признается в соответствующей пропорции этот акционер). (Кроме того, законодательство о контролируемых иностранных компаниях устанавливает, что если структура прямо или косвенно владеет более 50% голосующих акций, она для целей установления конструктивного владения считается владеющей *всеми* голосующими акциями.)¹⁷ И наоборот, если некое лицо владеет акциями, то связанная с ним указанным образом структура (товарищество, наследственные активы, траст, корпорация, в которой он владеет не менее 50%) признается «владельцем» этих акций. (Можно сказать, что понятие «конструктивного владения» активами до некоторой степени подобно понятию активов «группы» по российскому законодательству.)

Последствие признания иностранной компании «контролируемой иностранной корпорацией» состоит в том, что ее «американские акционеры» должны включать в свой налогооблагаемый доход пропорциональную долю некоторых видов дохода компании, известных как «доход в соответствии с Подчастью F» (плюс некоторые не рассматриваемые здесь слагаемые, связанные с ранее

¹¹ 26 U.S.C. § 951(b).

¹² 26 U.S.C. § 7701(a)(3). Особые правила применяются к страховым компаниям, но мы их здесь не рассматриваем.

¹³ 26 U.S.C. § 958.

¹⁴ 26 U.S.C. § 958(a)(2).

¹⁵ 26 U.S.C. § 318.

¹⁶ В основном определении «конструктивного владения» стоит величина 50%, 26 U.S.C. § 318(2)(C), но для целей законодательства о контролируемых иностранных компаниях эта величина заменяется на 10%, 26 U.S.C. § 958(b)(3).

¹⁷ 26 U.S.C. § 958(b)(2).

существовавшими освобождениями от налога, а также с доходами компании от собственности в США).¹⁸

Такое включение осуществляется, если иностранная корпорация является «контролируемой иностранной корпорацией» непрерывно в течение не менее 30 дней в течение налогового года, а «американский акционер» владеет ее акциями (прямо или косвенно, но не «конструктивно») в последний день (в данном году), на который корпорация являлась «контролируемой иностранной корпорацией».¹⁹

Включению подлежит лишь часть дохода, пропорциональная той части года, в течение которой компания была «контролируемой иностранной корпорацией». При этом если американский акционер владел акциями не в течение всего года, и другой владелец получал по этим акциям дивиденды, эти дивиденды подлежат вычету из включаемой в налогооблагаемый доход американского акционера, но лишь в части, пропорциональной той части года, в течение которой он не владел акциями.²⁰

Как уже упоминалось, в налогооблагаемый доход американских акционеров включается не любой доход контролируемой иностранной корпорации, а только некоторые его виды, определяемые соответствующими статьями закона. Эти виды доходов известны как «доход в соответствии с Подчастью F» (Subpart F income).²¹ «Доход в соответствии с Подчастью F» включает следующие составные части:²²

- 1) доход компании, базирующейся за рубежом (foreign base company income, FBCI), включающий²³
 - a. доход зарубежной персональной холдинговой компании (foreign personal holding company income, FPHCI),
 - b. доход иностранной компании, базирующейся за рубежом, от продаж (foreign base company sales income, FBCSI),
 - c. доход иностранной компании, базирующейся за рубежом, от услуг (foreign base company services income),
 - d. доход иностранной компании, базирующейся за рубежом, связанный с нефтью (foreign base company oil related income),
 - e. [ранее в список включался также доход иностранной компании, базирующейся за рубежом, от перевозок (foreign base company shipping income), но в настоящее время это положение отменено];
- 2) доход от страхования (здесь не обсуждается); и
- 3) некоторые суммы, связанные с незаконными взятками и «откатами» (kickbacks), а также связанные с международными бойкотами и др. (здесь не обсуждается).

«Доход зарубежной персональной холдинговой компании» (FPHCI) включает следующие компоненты:²⁴

¹⁸ 26 U.S.C. § 951(a)(1).

¹⁹ 26 U.S.C. § 951(a)(1).

²⁰ 26 U.S.C. § 951(a)(2).

²¹ Имеется в виду следующий раздел Кодекса законов США, содержащий положения о контролируемых иностранных корпорациях: U.S.C., Title 26, Subtitle A, Chapter 1, Subchapter N, Part III, Subpart F "Controlled Foreign Corporations."

²² 26 U.S.C. § 952.

²³ 26 U.S.C. § 954.

²⁴ 26 U.S.C. § 954(c).

- 1) пассивные доходы: дивиденды, проценты, роялти, арендные платежи, аннуитеты;
- 2) прибыль от продажи некоторых видов собственности:
 - a. собственность, приносящая пассивные доходы,
 - b. доля в трасте, товариществе или ипотечные ценные бумаги (REMIC),
 - c. собственность, не дающая никакого дохода;
- 3) доходы от операций с биржевыми товарами (commodities), включая операции с форвардами, фьючерсами и т.д.;
- 4) некоторые другие виды доходов: от операций с валютой и др.

Сделаны некоторые исключения для формально «пассивных» доходов, которые фактически получены в ходе ведения активной коммерческой деятельности.²⁵ В настоящее время также действуют некоторые временные положения, исключающие из рассмотрения некоторые виды пассивных доходов, полученные от связанных с получателем контролируемых иностранных компаний.²⁶

То есть речь идет о том, что в этот раздел включаются в основном «пассивные» доходы иностранной компании, такие как дивиденды или проценты, и прибыль от реализации приносящих такие доходы активов, таких как акции или облигации. «Активные» доходы, такие как, например, доходы от торговли небиржевыми товарами за рубежом, в этот раздел не включаются.

«Доход иностранной компании, базирующейся за рубежом, от продаж» (FBCSI) включает доход от сделок купли-продажи движимого имущества со «связанными лицами», если (1) это имущество произведено за пределами страны регистрации контролируемой иностранной корпорации, и (2) это имущество продано для использования за пределами такой страны. Специальные правила применимы к филиалам компаний в странах, отличных от страны регистрации. «Связанные» лица определяются по критерию общего контроля, то есть прямого или косвенного владения более чем 50% акций, долей и т.п.²⁷

То есть, хотя законодатель формально и не осуществляет никакой дискриминации безналоговых (офшорных) компаний, фактически речь идет о том, что в налогооблагаемый доход США включается доход таких компаний от типичных для них активных торговых операций со связанными лицами. Однако активный доход от сделок с третьими лицами не включается в налогооблагаемый доход в США.

«Доход иностранной компании, базирующейся за рубежом, от услуг» включает разного рода комиссии, гонорары и т.п. от технических, управленческих, инжиниринговых и подобных услуг, оказанных (1) для или от имени связанного лица и (2) вне страны регистрации контролируемой иностранной корпорации. То есть речь вновь идет о типичном приеме использования офшорных компаний – для приема на них доходов от оказания услуг.

Другие формы дохода, включаемого в данный раздел, мы здесь не рассматриваем.

Действуют некоторые специальные правила по исчислению «дохода в соответствии с Подчастью F».²⁸

²⁵ 26 U.S.C. § 954(c)(2).

²⁶ Tax Increase Prevention and Reconciliation Act of 2005, Pub.L. 109-222, at § 103.

²⁷ 26 U.S.C. § 954(d).

²⁸ 26 U.S.C. § 954(b)(3)-(4).

- 1) Включения в налогооблагаемый доход в США не производится, если доход типа FBCI достаточно мал, а именно меньше чем меньшая из двух величин: (1) 5% валового дохода компании и (2) 1 млн. долларов.
- 2) Если доход типа FBCI достаточно велик, а именно больше 70% валового дохода компании, то весь ее доход считается «доходом в соответствии с Подчастью F» (то есть подлежит включению в налогооблагаемый доход в США).
- 3) Американский акционер может по своему желанию исключить из «дохода в соответствии с Подчастью F» (то есть облагаемого в США) те составляющие дохода контролируемой иностранной корпорации, которые были обложены налогом за рубежом по эффективной ставке, составляющей не менее 90% от максимальной ставки корпоративного налога в США. В настоящее время последняя упомянутая ставка равна 35%, то есть эффективная ставка зарубежного налога должна быть не менее 31,5%.

Специальные правила действуют в отношении инвестиций в активы в США,²⁹ но мы их здесь не рассматриваем.

Исключаются из рассмотрения доходы, ранее уже обложенные налогом, такие как дивиденды, фактически распределенные контролируемой иностранной корпорацией своему американскому акционеру, а также дивиденды, распределяемые одной контролируемой иностранной корпорацией другой контролируемой иностранной корпорации, если они выплачены из дохода, уже включенного в налоговую базу резидента в составе доходов выплачивающей дивиденды компании.³⁰

Американский акционер контролируемой иностранной корпорации обязан вести учет ее соответствующих доходов и сдавать отчетность (т.н. Форма 5471). Есть лишь некоторые исключения для «спящих» контролируемых иностранных корпораций. В случае нарушения правил применяются многочисленные санкции.

Итак, законодательство о контролируемых иностранных компаниях США включает в налогооблагаемый доход резидентов США некоторые виды доходов контролируемых ими иностранных компаний. Законодательство сконструировано таким образом, чтобы покрыть все наиболее типичные формы использования офшорных компаний (получение пассивного дохода, активные торговые операции со связанными лицами, получение дохода от оказания услуг связанным лицам или от их имени). Однако активный коммерческий доход зарубежных компаний от операций с несвязанными лицами не облагается налогом в США (если только он не получен от источников в США или через место деятельности в США).

Компании пассивных иностранных инвестиций

Законодательство о контролируемых иностранных компаниях оставляет открытой как минимум одну проблему. Проблема состоит в следующем. «Прирост капитала» (capital gain), то есть прибыль от реализации активов, таких как акции, облагается в США налогом иначе, чем «обычный доход» (ordinary income), включающий, в частности, дивиденды и прочие пассивные доходы. Так, для физических лиц ставка налога на прирост капитала существенно ниже, чем на обычный доход.³¹ Получая дивиденды, проценты и т.п. не на свое имя, а на иностранную компанию (например, инвестиционный фонд), налогоплательщик мог фактически конвертировать «обычный доход» в «прирост капитала», реализуемый при реализации акций компании (фонда), с соответ-

²⁹ 26 U.S.C. § 956.

³⁰ 26 U.S.C. § 959.

³¹ 26 U.S.C. § 1(h).

ствующим уменьшением налогообложения. При этом, если доля американского акционера достаточно мала, законодательство о контролируемых иностранных корпорациях неприменимо.

Для решения этой проблемы в 1986 году в США было введено законодательство о «компаниях пассивных иностранных инвестиций» (passive foreign investment company, PFIC).³² Суть его состоит в том, что и дивиденды и прирост капитала от реализации акций таких компаний считаются «обычным доходом». При этом американский акционер такой компании (независимо от доли владения) должен по его выбору либо включать соответствующую долю дохода компании непосредственно в свой налогооблагаемый доход, либо платить пени в случае аккумуляции компанией прибыли без распределения дивидендов.

«Компания пассивных иностранных инвестиций» определяется как зарубежная корпорация, у которой

- 1) 75% или более валового дохода представляет собой пассивный доход, или
- 2) не менее 50% активов дают пассивный доход или держатся для получения пассивного дохода.³³

Определение пассивного дохода то же, что обсуждалось выше, лишь с некоторыми дополнительными оговорками.³⁴ Если компания владеет (прямо или косвенно) не менее 25% акций другой компании, для целей приведенного определения PFIC применяется правило «прозрачности»: компания считается «владеющей» пропорциональной долей активов и получающей пропорциональную долю дохода дочерней компании.³⁵

Если распределяемые компанией в данном году дивиденды признаются «избыточными», то есть превышают 125% средних дивидендов, распределявшихся в последние три года, то избыток относится на весь период владения акциями, включая предшествующие периоды, и налог на соответствующие суммы уплачивается с процентами за истекшее с тех пор время. Прибыль от реализации акций компании приравнивается к «избыточному» распределению дивидендов.³⁶ Специальные правила оценки дохода применяются, если акции компании обращаются на рынке.³⁷

По своему желанию акционер может облагать доходы компании в режиме «квалифицированный фонд по выбору» (qualified electing fund, QEF), то есть включать их в свой доход по мере получения дохода компанией, независимо от распределения ею дивидендов (с некоторыми исключениями).³⁸

В любом случае акционер подает отчетность в связи с владениями акциями такой компании в налоговые органы США (Форма 8621).

Если «компания пассивных иностранных инвестиций» одновременно является «контролируемый иностранной корпорацией», то в отношении ее «американских акционеров» (с 10% и более) применяются только правила о контролируемых иностранных корпорациях, но не о компаниях пассивных иностранных инвестиций.³⁹

Итак, законодательство о «компаниях пассивных иностранных инвестиций» является своего рода дополнением к законодательству о «контролируемых иностранных компаниях». Оно позволяет

³² 26 U.S.C. §§ 1291-1298.

³³ 26 U.S.C. § 1297(a).

³⁴ 26 U.S.C. § 1297(b).

³⁵ 26 U.S.C. § 1297(c).

³⁶ 26 U.S.C. § 1291.

³⁷ 26 U.S.C. § 1296.

³⁸ 26 U.S.C. §§ 1293-1295.

³⁹ 26 U.S.C. § 1297(e).

облагать налогом пассивные доходы определенных иностранных компаний в составе дохода их американских акционеров, причем независимо от доли их владения; либо владельцы должны платить пени за отсрочку распределения дивидендов такой компанией.

Полнота за счет технической сложности

Прежде всего бросается в глаза, насколько рассматриваемые правила налогового законодательства США технически сложны (что, впрочем, относится и ко многим другим его положениям). Даже простое определение того, является ли та или иная компания в заданной схеме владения «контролируемой иностранной корпорацией» (или «компанией пассивных иностранных инвестиций») часто представляет собой весьма нетривиальную задачу, не сводящуюся к простому перемножению долей владения.

Например, предположим, что американский резидент А владеет 60% акций офшорной компании Б, которая владеет 60% акций офшорной компании В, которая владеет 60% российской компании Г. С точки зрения формулы для косвенного владения, А «владеет» 60% акций компании Б, 36% акций компании В и 21,6% акций компании Г. Однако с точки зрения формулы для «конструктивного владения», если доля владения одной компанией в другой компании превышает 50%, эта доля считается равной 100%. Поэтому в «конструктивном» смысле А владеет 60% акций Б, 60% акций В и 60% акций Г. Это значит, что все три компании имеют статус «контролируемой иностранной корпорации», а А – статус их «американского акционера».⁴⁰ Соответственно, в его налогооблагаемый доход включается доля «дохода в соответствии с Подчастью F», получаемого каждой из компаний. Эта доля составляет 60% для компании Б, 36% для компании В и 21,6% для компании Г. При этом доход, «проходящий по цепочке» в виде дивидендов, облагается налогом в США лишь один раз, а налог, уплаченный на данный доход компанией Г в России, подлежит, при определенных условиях, вычету из налога, подлежащего уплате в США.

Что касается дохода от продажи офшорной компанией акций в другой компании, то такие акции могут квалифицироваться либо как «дающие пассивный доход» (дивиденды), либо как «не дающие никакого дохода». Соответственно, в любом случае прибыль от их реализации входит в «доход в соответствии с Подчастью F» реализующей акции компании, то есть пропорционально включается в налогооблагаемый доход «американского акционера» контролируемой иностранной корпорации.

Законодательство о контролируемых иностранных компаниях (CFC) сконструировано таким образом, чтобы перекрыть возможные пути его обхода. Перечислим некоторые приемы, которые *не дают возможности* избежания статуса CFC для зарубежной компании, фактически контролируемой резидентом США.

- 1) «Распыление» владения акциями на несколько компаний, контролируемых резидентом. Резидент считается «косвенно владеющим» (в соответствующей пропорции) всеми акциями, которыми владеют компании, где он имеет долю.
- 2) Удлинение цепочек из компаний, связанных отношениями владения. Если каждая из компаний владеет более 50% в последующей компании, она считается «конструктивно владеющей» всеми 100%, ввиду чего цель избежания статуса CFC для компании последнего уровня не достигается.
- 3) Передача активов в траст. Если владелец имущества, передаваемого в траст (акций компании) сохранил фактический контроль над имуществом (например, траст является

отзывным), то бывший владелец признается «конструктивно владеющим» этим имуществом, ввиду чего статуса CFC для компании избежать не удастся. Даже если фактический контроль утрачен, но бывший владелец имущества получил статус бенефициара траста, для целей определения статуса CFC «владельцами» траста признаются его бенефициары.

- 4) Передача активов родственникам. Даже если активы переданы близкому родственнику (кроме нерезидентов США), лицо сохраняет статус «конструктивного владельца» активов, а компания – статус CFC.
- 5) Отчуждение акций компании нерезиденту в течение налогового года. Если компания имела статус CFC в течение 30 дней подряд, а при продаже акций потеряла этот статус, то резидент США, продавший акции, должен отчитаться по доходам компании.
- 6) Получение компанией дохода лишь после отчуждения ее акций нерезиденту. В расчет принимается *весь* годовой доход CFC пропорционально периоду, когда компания имела статус CFC. Если компания имела статус CFC в течение полугода, затем была продана нерезиденту, затем до окончания года получила доход (например, продав акции в дочерней компании), то для определения налоговых обязательств американского резидента принимается в расчет половина этого дохода.⁴¹
- 7) Использование холдинговых компаний из неофшорных юрисдикций. Ряд развитых стран предоставляет налоговые льготы для холдинговых компаний, сводящиеся обычно к освобождению получаемых ими дивидендов и прироста капитала от налога. В результате такие компании (например, нидерландские или люксембургские) широко используются в международных холдинговых структурах. Однако факт регистрации компании в «налогооблагаемой» стране недостаточен для вывода компании из под американского законодательства о CFC. Для получения возможности освобождения необходимо, чтобы «эффективная» (а не номинальная) ставка налогообложения компании превышала 90% американской (то есть 31,5%). В случае столь высокой эффективной ставки налога использование компании в виде холдинговой, вероятнее всего, утратило бы эффективность. (Да и вообще стоит заметить, что в настоящее время не так-то легко найти развитую страну со ставкой корпоративного налога, превышающей 30%.)

Даже если компания не имеет статуса CFC, например, если резидент США владеет 40% акций компании (а остальными владеют нерезиденты), она получает статус «компании пассивных иностранных инвестиций» (PFIC), если основная часть ее активов или дохода – «пассивные» (например, акции и доход от реализации акций). В этом случае доходы компании не обязательно атрибутируются (в соответствующей пропорции) ее американскому акционеру (такой вариант возможен, но лишь по его желанию). Однако если происходит задержка с распределением этого дохода акционерам, американский акционер будет платить пени за такую задержку.

Следует также иметь в виду, что в налоговых делах суды США руководствуются доктриной «содержание превышает форму» (substance over form). Это значит, что если даже налогоплательщику удалось придумать некую хитроумную схему, по существу ситуацию не изменяющую (сохраняются отношения контроля и т.д.), но формально выводящую доход из под налогообложения, то суд будет руководствоваться именно существом, а не формой, и признает налог подлежащим уплате. Существуют также и кодифицированные нормы, предусматривающие принудительный пересмотр

⁴⁰ См. подобный пример в акте Налоговой службы США: Кодекс федеральных постановлений США (Code of Federal Regulations, C.F.R.). 26 C.F.R. § 1.958-2(g), Example 2.

⁴¹ См. подобный пример в акте Налоговой службы США: 26 C.F.R. § 1.951-1(b)(2), Example 1.

налоговых последствий некоторых операций, включая операции со связанными лицами, а также операции, специально направленные на избежание налогообложения.⁴²

Итак, законодательство о контролируемых иностранных корпорациях США сконструировано таким образом, чтобы пресечь основные возможности по его обходу. «Ценой» такой полноты является значительная техническая сложность соответствующих законодательных норм.

Выводы

Законодательство США о контролируемых иностранных корпорациях предписывает включение, при выполнении определенных условий, нераспределенного дохода зарубежных компаний в налогооблагаемый доход контролирующих эти компании резидентов США. Нормы этого законодательства технически сложны, за счет чего удастся перекрыть практически все пути его обхода. Законодательство США может служить моделью при разработке аналогичного российского законодательства, хотя прямое заимствование вряд ли окажется эффективным.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay

тел. (095) 790-2660; 624-1300

⁴² 26 U.S.C. §§ 269, 482.