

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

Использование зарубежной практики защиты национальных финансовых интересов чрезвычайно необходимо в российских реалиях. Налоговое законодательство США насчитывает длительную историю и хорошо разработано. Автор статьи рассмотрел весьма актуальную тематику: налог на офшоры в США.

*Use of foreign practice of protection of national financial interests is necessary in Russia. The tax legislation of the USA has a long history and very well worked out. The author considered the topical issue: offshore tax in the USA.**

Будылин С.Л.

Суть положений налогового права, известных в международной практике как «законодательство о контролируемых иностранных компаниях», 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 прямолинейное использование офшорной компании для аккумуляции зарубежного дохода не дает владельцу офшорной компании легальной возможности избежать налогообложения этого дохода по месту своего проживания.

В США подобное законодательство было впервые принято в 1962 г., в связи с чем в Налоговый кодекс США был введен специальный новый подраздел (Subpart F)¹. В России подобное законодательство пока отсутствует, что делает офшорные компании совершенно законным инструментом аккумуляции зарубежного дохода в безналоговом режиме. В 2007 г. Правительство РФ одобрило «Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 годы», согласно которым к 2009 г. должен быть разработан и введен в действие российский вариант законодательства о контролируемых иностранных компаниях². Однако, судя по всему, соответствующий законопроект еще не готов. Настоящая статья посвящена анализу законодательства США о контролируемых иностранных корпорациях, которое может послужить моделью и для будущего российского законодательства.

КОНТРОЛИРУЕМЫЕ ИНОСТРАННЫЕ КОРПОРАЦИИ

Согласно налоговому законодательству США контролируемая иностранная корпорация (controlled foreign corporation, 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 корпорации³. Понятие «зарубежная корпорация» для этих целей включает, в частности, зарубежные акционерные общества⁴.

Под «владением» здесь понимается: 1) прямое владение; 2) косвенное владение или 3) конструктивное владение⁵. 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 структура⁶.

Конструктивное владение означает, что лицо признается «владеющим» теми акциями, которыми прямо или косвенно владеют некоторые связанные с ним лица и структуры (не обязательно зарубежные)⁷. 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%⁸ 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 акциями⁹.) 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

* BUDYLIN S.L. «OFFSHORE TAX»: THE US LEGISLATION ON CONTROLLED FOREIGN CORPORATIONS

акций. (Можно сказать, что понятие «конструктивное владение» активами до некоторой степени подобно понятию «активы 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 подразделом F (плюс некоторые нерасматриваемые здесь слагаемые)¹⁰.

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 корпорацией¹¹.

Включению подлежит лишь часть дохода, пропорциональная той части года, в течение которой компания была контролируемой иностранной корпорацией¹².

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 подразделом F (Subpart F income)¹³. Доход в соответствии с подразделом F включает следующие составные части¹⁴:

1) доход компании, базирующейся за рубежом (foreign base company income, FBCI), включающий¹⁵:

- 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)¹⁶, а также связанные с международными бойкотами и др. (здесь не обсуждается).

Доход зарубежной персональной холдинговой компании (FPHCI) включает следующие компоненты¹⁷:

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 валютной и др.

Сделаны некоторые исключения для формально «пассивных» доходов, которые фактически получены в ходе ведения активной коммерческой деятельности¹⁸. В настоящее время также действуют некоторые временные положения, исключающие из рассмотрения некоторые виды пассивных доходов, полученные от связанных с получателем контролируемых иностранных компаний¹⁹.

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 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, т.е. прямого или косвенного владения более чем 50% акций, долей и т.п.²⁰

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 подразделом F²¹.

1. Включение 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 подразделом F (т.е. подлежит включению в налогооблагаемый доход в США).

3. Американский акционер может по своему желанию исключить из дохода в соответствии с подразделом F (т.е. облагаемого в США) те составляющие дохода контролируемой иностранной корпорации, которые были об-

ложены 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%, т.е. эффективная ставка зарубежного налога должна быть не менее 31,5%.

Специальные правила действуют в отношении инвестиций в активы в США²², но мы их здесь не рассматриваем.

Для исключения двойного налогообложения в США 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 корпорации²³.

Американский акционер контролируемой иностранной корпорации обязан вести учет ее соответствующих доходов и сдавать отчетность (так называемая 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. 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).

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 акционера²⁴. Соответственно в его налогооблагаемый доход включается доля дохода в соответствии с подразделом 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.

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. Использование холдинговых компаний из офшорных юрисдикций. Ряд развитых стран предоставляет налоговые льготы холдинговым компаниям, 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 (т.е. 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%.)

Следует также иметь в виду, что в налоговых делах суды США руководствуются доктриной «содержание превыше формы» (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.

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. Законодательство США может служить моделью при разработке аналогичного российского законодательства, хотя ввиду крайней технической сложности прямое заимствование вряд ли окажется эффективным.

¹ Кодекс законов США. 26 U.S.C. § 951–965.

² Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 годы. 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. § 951(b).

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

⁵ 26 U.S.C. § 958.

⁶ 26 U.S.C. § 958(a)(2).

⁷ 26 U.S.C. § 318.

⁸ 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).

⁹ 26 U.S.C. § 958(b)(2).

¹⁰ 26 U.S.C. § 951(a)(1).

¹¹ 26 U.S.C. § 951(a)(1).

¹² 26 U.S.C. § 951(a)(2).

¹³ 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».

¹⁴ 26 U.S.C. § 952.

¹⁵ 26 U.S.C. § 954.

¹⁶ Именно этот термин применяется в тексте нормы.

¹⁷ 26 U.S.C. § 954(c).

¹⁸ 26 U.S.C. § 954(c)(2).

¹⁹ Tax Increase Prevention and Reconciliation Act of 2005, Pub.L. 109–222, at § 103.

²⁰ 26 U.S.C. § 954(d).

²¹ 26 U.S.C. § 954(b)(3)–(4).

²² 26 U.S.C. § 956.

²³ 26 U.S.C. § 959.

²⁴ 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.