

Международный офшорный бизнес

*В.А. Орешкин,
Ю.А. Савинов,
А.К. Марков,
А.В. Хвальневич,
Д.В. Скоморохов*

УДК 339.7
ББК 65.268
М-433

Современный этап развития мировой экономики характеризуется высоким уровнем конкуренции, стремлением субъектов рыночного соперничества использовать разнообразные средства для обеспечения высокой нормы доходности. Для достижения этой цели широко используются разнообразные средства, часто не находящие поддержки у широкой общественности. Прежде всего, используются различные формы ухода от высокого уровня налогов в стране регистрации или ведения бизнеса, или, говоря иначе, – оптимизации налогообложения. Для этого активно создаются корпоративные подразделения в странах и территориях с льготным уровнем взимания налогов. Сам по себе процесс глобализации мировой экономики ведет к активизации международной деятельности компаний по двум основным причинам: снижение транспортных и коммуникационных издержек, которые стимулируют мобильность реальных предпринимательских инвестиций в трансграничных рамках, и финансовые инновации и либерализация, стимулирующие уклонение от более высокого налогообложения в международном масштабе с использованием компаний, не ведущих реальной предпринимательской деятельности или даже не имеющих фактического физического присутствия ни в одной стране мира, т.е. офшорных компаний. Финансовая мобильность проявляется в решениях ТНК по отделению некоторых стадий – научных исследований и финансовой деятельности от производства и продаж продукции, а значит, участвовать в налоговом планировании по получению дохода на права интеллектуальной собственности, на капитал в юрисдикциях, имеющих отличия от стран ведения их деятельности, в том числе в налоговом плане. Эффект финансовой мобильности проявляется в том, что фирма может перевести доход в налоговое убежище и другие страны с льготными налоговыми режимами. Эти вопросы детально проанализированы в вышедшей недавно коллективной монографии.¹ Авторы отмечают, что высокие темпы динамики

¹ Офшорный бизнес во внешнеэкономической деятельности: Учеб. пособие /Костюнина Г.М., Платонова И.Н., Улин Д.С.// Под ред. Г.М. Костюниной. – М.: ИНФРА-М, 2014. - 352 с. ISBN 978-5-16-006243-3 (print)

экспорта товаров и услуг в мире ведет к эрозии налогооблагаемой базы корпораций в высоконалоговых странах, сокращению налоговых поступлений и росту конкуренции среди государств. Стремясь привлечь и использовать иностранные инвестиции, получить налоговые доходы, принимающие страны вынуждены сокращать налоговые ставки ниже уровня, который бы применялся при отсутствии инвестиционных потоков. Однако в последние годы эти аргументы практически не влияют на общее снижение эффективных ставок налогов на капитал.

На основании проработки большого фактического и нормативно-правового материала авторы приходят к выводу, что международное налоговое планирование широко используется в практике ТНК и позволяет достичь снижения уровня налогообложения, в том числе практически до нуля; обеспечить более эффективную защиту активов благодаря политической и правовой стабильности страны регистрации; провести диверсификацию активов, минимизацию рисков вследствие возможного финансового кризиса в стране, банкротства компании и др.; осуществить перевод активов, освобожденных от налогообложения; гарантировать конфиденциальность. Они отмечают, что «уклонение от уплаты налогов (tax evasion) осуществляется в виде незаконного использования компанией или физическим лицом налоговых льгот, несвоевременной уплаты налогов, сокрытия доходов, непредставления или несвоевременного представления документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов. При уклонении компания уменьшает свои налоговые обязательства или вообще не платит налоги, используя способы, прямо или косвенно запрещенные законодательством» (с. 268). «Обход» налогов (tax avoidance) имеет место, когда компания или физическое лицо не является налогоплательщиком, либо его деятельность по закону не подлежит налогообложению, либо его доходы не облагаются налогами. Компания может использовать такие нелегитимные способы, как нерегистрация своей деятельности или неведение учета объектов налогообложения.

В монографии обоснованно утверждается, что в мировой экономической литературе нет единого подхода к классификации стран и территорий с низким уровнем налогообложения нерезидентного бизнеса. Современные центры с льготными налоговыми режимами представляют собой динамичную и быстро эволюционирующую систему, в которой меняются правила регулирования и предоставляемые нерезидентам преимущества. Если правила ужесточаются, то преимущества, напротив, расширяются, что является результатом растущей конкуренции. По некоторым оценкам, порядка 100 стран и территорий, стремясь привлечь капиталы на свою территорию, готовы объявить себя налоговыми убежищами. Но ситуация не так проста и одного намерения снизить налоги и привлечь зарубежный капитал недостаточно.

Для признания кого-либо резидентом рассматривается критерий наличия налогового домицилия. Налоговый домициль – это совокупность определенных при-



знаков, необходимых для признания физического или юридического лица налогоплательщиком. Для компаний чаще всего в качестве таких признаков выступают: местонахождение органа управления фирмой; фактическое место управления компанией; место регистрации; наличие в стране физического представительства компании (офиса, служебных зданий и т.д.); наличие в стране постоянного представительства (включая зависимых агентов). При наличии признаков налогового домициля компания считается резидентом данной юрисдикции, если признаки налогового домициля отсутствуют – нерезидентом. На основе принципа резидентности облагаются активные доходы – связанные с основной коммерческой деятельностью компании и составляющие большую часть совокупного дохода плательщиков.

Под налоговыми убежищами понимают страны и территории с льготным или низким уровнем налогообложения иностранных корпораций и их структур, ведущих деятельность за пределами страны регистрации. Как правило, налоговые убежища географически изолированы и обладают ограниченными возможностями для экономического развития, что особенно характерно для малых стран (Карибского бассейна или юга Тихого океана). Их деятельность лимитирована внутренними ресурсами, так как она должна вестись только за пределами страны регистрации. В итоге такие страны имеют намного больший размер нерезидентных финансовых средств по сравнению с резидентным капиталом. Как отмечается в книге, преимущества налоговых убежищ связаны с (1) принципом регистрации, который служит основой налогообложения во многих странах мира; (2) с льготным налогообложением в отношении резидентных компаний. При этом понятие «налоговое убежище» не регулируется нормами международного права и национального законодательства. Термин «налоговые убежища» зафиксирован в некоторых документах по мерам по противодействию вредоносной налоговой практике и обмену налоговой информацией, принятых международными организациями

По методологии МВФ критерии налогового убежища, а в понимании МВФ офшорной страны, включают: (1) наличие большого количества финансовых институтов, участвующих в основном в бизнесе с нерезидентами зоны; (2) наличие финансовой системы с большим объемом внешних финансовых активов и обязательств, который намного превышает объем внутренних финансовых средств; (3) предоставление преференций зарегистрированным компаниям, в том числе нулевое или номинальное налогообложение, мягкое финансовое регулирование, сохранение банковской тайны и анонимности (с. 52). Основной чертой законодательства налоговых убежищ является конфиденциальность, т.е. наличие жестких ограничений в отношении прозрачности непрозрачных компаний и трастов, отсутствие публичных регистров. Регистрируемые корпоративные структуры тесно связаны с криминалом в форме нелегитимного уклонения от налогообложения, отмывания незаконных доходов и др.

Другие характерные черты: особый режим в отношении корпоративных структур, освобождение от налогообложения, от составления финансового отчета, от аудиторской проверки финансового отчета, от обязательства регистрации, от обязательства хранения финансовой отчетности, правила в отношении ежегодных балансовых отчетов (о прибылях и убытках), освобождение от обязательства проведения совета директоров в стране регистрации, а также право на перевод компании в другую юрисдикцию (редомициль).

Особый ущерб наносит использование компаниями развитых государств налоговых убежищ развивающимся странам. В развивающихся странах с невысоким среднедушевым доходом налоговые поступления составляют примерно 13% ВВП, или менее 1/2 от среднего показателя стран ОЭСР. Значительная доля операционного бюджета многих рассматриваемых стран финансируется за счет средств официальной помощи развитию (ОПР), и эта доля может достигать 40-50% в некоторых африканских странах, т.е. проблема связана с налогооблагаемой базой развивающихся государств. Согласно исследованию МВФ, налоговые поступления достигают 15% ВВП, что является минимальным уровнем для стран с низкими среднедушевыми доходами в целях обеспечения финансирования основных функций государства в сферах законодательства, правоохранительной деятельности, здравоохранения, образования. Но многие развивающиеся страны имеют более низкий уровень налоговых поступлений по отношению к ВВП. По оценкам, 44 из 168 стран имели налоговые поступления ниже 15% ВВП в период 1990-х гг. При этом 18 из них – страны к югу от Сахары (с. 76).

Негативное влияние налоговых убежищ на экономику развивающихся стран можно суммировать следующим образом: снижение налоговых поступлений в национальные бюджеты; снижение доходов в частнопредпринимательском секторе; снижение доходов в государственном секторе. Налоговые убежища содействуют росту привлекательности непроизводственной деятельности, т.е. меньший объем финансовых ресурсов задействован в производстве. При этом объем снижения частнопредпринимательской деятельности больше, чем объем налоговых сбережений частного сектора благодаря использованию преимуществ налоговых убежищ (с. 77).

Практически все страны мира имеют те или иные формы льготных налоговых режимов, а самыми привлекательными из их числа служат налоговые гавани и налоговые оазисы, которые предоставляют преимущества главным образом нерезидентным компаниям. Главный признак нерезидентного бизнеса – ведение деятельности за пределами страны регистрации. Как правило, налоговыми убежищами являются небольшие островные страны и территории, нередко сохраняющие политическую зависимость от бывших метрополий (например, территории в Карибском бассейне и Нормандские острова, находящиеся в подчинении британской



короны, которые являются самоуправляющимися территориями). Вместе с тем и развитые страны оказались успешными в привлечении нерезидентного бизнеса на основе предоставления различных льгот как на территории всего государства, так и в рамках территориальных образований в границах суверенных государств, получивших название налоговых оазисов (штаты Делавэр, Южная Дакота и другие в США, Триест в Италии, отдельные кантоны в Швейцарии, штат Онтарио в Канаде, штат Лабуан в Малайзии).

Суммируя вышеизложенное, можно сказать, что многие страны могут считаться привлекательными для корпоративных структур за счет предоставления более благоприятного экономического и правового режимов, в том числе снижения уровня корпоративного налогообложения, мягких правил регулирования, наличия специальных инструментов по инкорпорированию компаний, законодательства о банковской тайне.

В этих условиях встает вопрос замены одних налоговых поступлений в бюджеты другими источниками. Если развитые страны могут использовать альтернативные источники налогообложения работающих лиц, то развивающимся государствам сделать это намного труднее в силу низкого уровня экономической активности, наличия теневых секторов экономики, неэффективной институциональной инфраструктуры.

Авторы приходят к справедливому выводу, что налоговые убежища имеют благоприятные нормы налогового законодательства для иностранного капитала, поэтому осуществляемый компаниями налоговый арбитраж с использованием офшорных компаний является выгодным. Также ТНК используют дочерние компании в налоговых убежищах в качестве чистых холдингов для получения налоговых кредитов. Так как доход на капитал часто не подлежит налогообложению в странах с офшорными режимами, компания не платит налог на текущую прибыль. Это, в свою очередь, повышает привлекательность компаний (с. 46). Таким образом выявляется принципиально высокая роль офшорных компаний в мировой экономике. Офшорная компания представляет собой форму предпринимательской деятельности, которая принадлежит нерезидентам и ведется за пределами страны – места регистрации. Данное определение действует практически во всех налоговых убежищах. Офшорная компания должна удовлетворять следующим критериям: 1) акциями фирмы владеют нерезидентные юридические и физические лица; 2) доходы получены за пределами страны – места регистрации. Как правило, главными признаками офшорной компании служат: неведение хозяйственной деятельности в стране своей регистрации; владение компанией нерезидентами страны регистрации; получение налоговых льгот и освобождение от соблюдения требований валютного контроля.

Как правило, регистрация офшорной компании в странах с льготными налоговыми режимами нацелена: на минимизацию уровня налогообложения компании и всей предпринимательской группы и на сокращение затрат на ведение бизнеса в странах с высокими ставками налогов.

Офшорные компании являются инструментом именно налогового планирования, инструментом легитимного уклонения из-под высокого налогообложения. Они позволяют решать стоящие перед их владельцами задачи в полном соответствии с законодательством. Однако, как справедливо отмечается авторами, они нередко используются в рамках нелегитимного уклонения от налогообложения. Существование данного инструмента возможно благодаря действию принципа налогового суверенитета – права любого государства устанавливать любые налоги на любые источники доходов, так или иначе связанные с этим государством, проводить любую налоговую политику в своих национальных границах. Из принципа налогового суверенитета вытекает понятие резидентства, имеющее ключевое значение в офшорном бизнесе. Резиденты данной юрисдикции облагаются налогами на все свои доходы из всех источников, включая и зарубежные источники доходов. Для признания кого-либо резидентом рассматривается критерий наличия налогового домициля. Налоговый домициль – это совокупность определенных признаков, необходимых для признания физического или юридического лица налогоплательщиком. Для компаний чаще всего в качестве таких признаков выступают: местонахождение органа управления фирмой; фактическое место управления компанией; место регистрации; наличие в стране физического представительства компании (офиса, служебных зданий и т.д.); наличие в стране постоянного представительства (включая зависимых агентов). При наличии признаков налогового домициля компания считается резидентом данной юрисдикции, если признаки налогового домициля отсутствуют – нерезидентом. На основе принципа резидентности облагаются активные доходы – связанные с основной коммерческой деятельностью компании и составляющие большую часть совокупного дохода плательщиков.

Офшорные компании становятся инструментом именно налогового планирования, инструментом легитимного уклонения из-под высокого налогообложения. Они позволяют решать стоящие перед их владельцами задачи в полном соответствии с законодательством. Но нередко используются в рамках нелегитимного уклонения от налогообложения. Существование данного инструмента возможно благодаря действию принципа налогового суверенитета – права любого государства устанавливать любые налоги на любые источники доходов, так или иначе связанные с этим государством, проводить любую налоговую политику в своих национальных границах. Из принципа налогового суверенитета вытекает понятие резидентства, имеющее ключевое значение в офшорном бизнесе. Резиденты данной юрисдикции облагаются налогами на все свои доходы из всех источников, включая и зарубежные источники доходов.



Практически любая страна мира применяет те или иные виды и формы льготной налоговой практики, в том числе сочетая он-і порно-офшорную деятельность или проводя чисто офшорную деятельность в форме налогового убежища. Примерно 15% стран мира являются налоговыми убежищами, чаще всего это небольшие страны и территории (их 35), в том числе сохраняющие зависимый статус от бывших метрополий: Великобритании, Нидерландов, США. Главная сущность – низкое или нулевое налогообложение корпоративных и/или индивидуальных подоходных налогов. Понятие «льготный налоговый режим» шире и включает офшорный режим с точки зрения налогообложения. Офшорный режим в форме налогового убежища предоставляет корпоративным структурам больше преимуществ, в том числе с точки зрения уровня налогообложения. Офшорные финансовые центры обладают такими основными чертами, как: (1) низкие или нулевые ставки налогов на корпоративные доходы; (2) максимальная гибкость государственной политики в отношении регистрации и регулирования деятельности корпоративных структур; (3) высокая степень конфиденциальности данных о клиентах и их операциях на основе законодательства о банковской тайне.

Основные цели использования стран с льготными налоговыми и офшорными режимами: (1) снижение уровня налогообложения; (2) защита финансовых активов за счет их размещения в экономически и политически более стабильных странах и территориях; (3) оптимальное размещение финансовых ресурсов в целях их аккумулирования и накопления; (4) снижение общего уровня коммерческих рисков; (5) нередко отмывание грязных денег, полученных преступным путем, за счет низкого уровня (или отсутствия) прозрачности сделок и наличия законодательства о банковской тайне.

Основные движущие мотивы использования преимуществ льготной налоговой и офшорной практики корпоративными структурами и физическими лицами связаны с возможностью снизить уровень налогообложения, не показывая реальные источники получения доходов благодаря высокому уровню конфиденциальности и законодательству о банковской тайне, защитить свои средства от нестабильности, нередко и отмыть незаконно полученные доходы. При этом главный движущий мотив принятия низконалогового законодательства странами и территориями заключается в обострении конкуренции за привлечение зарубежных инвестиций на основе предоставления особых стимулов, прежде всего налоговых, которые недоступны национальным или резидентным компаниям. По оценкам, экономические преимущества, получаемые страной за счет привлечения инвестиций, погашают уменьшение налоговой базы и налоговых поступлений за счет снижения налоговых ставок.

Довольно часто, в отличие от широко распространенного мнения, процесс создания компании в налоговом убежище носит легитимный характер. Лица, регистрирующие компании в убежище, но проживающие в другой юрисдикции, обязаны лишь соответствовать всем правовым или контрактным требованиям по

раскрытию информации, где они живут или имеют обязательства. Принятые во всех налоговых убежищах нормы о коммерческой тайне показывают, что использование зарегистрированных компаний предоставляет широкие возможности по анонимной деятельности и сокрытию доходов, активов и пассивов.

Основной проблемой законодательства рассматриваемых юрисдикций остается низкий уровень прозрачности, который негативно сказывается на интересах других государств. Мировая практика знает немало примеров использования корпоративных структур из налоговых убежищ при совершении серьезных уголовных преступлений. Вредоносный характер практики этих юрисдикций проявляется в странах, в которых зарегистрированные структуры ведут фактическую деятельность. Особенно страдает экономика развивающихся государств с их нехваткой финансовых ресурсов по вине лиц, скрывающих свои активы и доходы в налоговых убежищах. Исключения из общепринятых правил, предоставляемые корпоративным структурам, носят вредоносный характер, в том числе отсутствие регистров компаний, требований к финансовой отчетности, практика гарантирования коммерческой тайны, право на быстрый редомициль. В целом эти правила и налоговые соглашения затрудняют доступ к информации об идентификации реальных собственников. Это позволяет поднять вопрос о серьезности и целесообразности деятельности в налоговых убежищах. Другой вопрос, не менее важный – практически полное освобождение от налогообложения финансовых средств, выведенных из других государств, что нарушает принцип налогового суверенитета других государств.

При разработке налогового планирования (tax planning) юридическими и физическими лицами проводится активная налоговая политика, направленная на минимизацию негативного влияния налогообложения на достижение стоящих перед ними целей не противоречащими законодательству методами. При этом корпоративные инструменты в налоговой сфере, используемые в рамках международного налогового планирования, включают в себя: (а) учет размера ставок налогов, в том числе на прибыль корпораций, на переводимые за рубеж доходы, на индивидуальные доходы; (б) особенности национального налогового законодательства в предоставлении льготных налоговых режимов тем или иным видам деятельности; (в) специфику подсчета налогооблагаемой базы; (г) наличие межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, что важно при определении ставок налогов в отношении полученных доходов при их переводе за рубеж; (д) трансфертное ценообразование во внутрифирменных рамках компаний, законодательные нормы его регулирования (с. 242).

Авторы правильно отмечают, что при международном налоговом планировании происходит: перемещение предпринимательских структур материнской компании, в которые вложены активы; перемещение активов компании; создание компании, управляющей активами других компаний транснациональной группы в разных странах.



В целом снижение уровня налогообложения компании возможно на основе: а) регистрации компании в низконалоговой стране или регионе, предоставляющей сниженное налогообложение в отношении того или иного вида деятельности компании;² б) учета особенностей национального законодательства в отношении статуса резидентности. Авторы правильно выделяют этапы налогового планирования деятельности компании: 1) определение места нахождения компании, наиболее благоприятное с точки зрения нахождения головного офиса, производственных, сбытовых фирм и др., 2) определение оптимальной организационно-правовой формы компании, ее внутрифирменной структуры с учетом характера и направлений деятельности, 3) применение налоговых льгот при определении налогооблагаемого дохода и прочих налоговых обязательств, 4) рациональное размещение прибыли и других доходов, оценка путей и методов их использования. Фактически компания управляется из страны, по законодательству которой статус резидентности, который определяется: а) по месту регистрации компании (например, право США). В итоге компания не признается ни в одной из стран – ни в стране, где она действует, ни в стране, где зарегистрирована. Для целей налогообложения этот факт означает, что компания будет платить налоги не по принципу глобальных доходов (т.е. полученных во всех странах), а по принципу территориальности (т.е. там, где они были получены), б) по степени диверсификации деятельности компании в разных странах, в том числе в странах с более низким уровнем налогообложения. Для этого в корпоративную структуру включают несколько офшорных компаний, выполняющих посреднические функции. Например, они заключают контракты и выступают в качестве посредников (агентов) между реальным продавцом и реальным покупателем. Это позволяет проводить «инвойсинг» цен, т.е. сознательно занижать или завышать цены на товары или услуги в целях аккумуляции прибыли и других форм доходов всей компании в низконалоговых странах и уменьшить объем налогооблагаемой базы. Как показывает практика, почти все ТНК мира имеют хотя бы одну офшорную компанию в своей внутрифирменной структуре; в) на основе подписания межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения позволяет сократить уровень налогообложения дивидендов, платежей роялти, банковских процентов и прочих доходов, переводимых за рубеж. Так, традиционные ставки налогов на переводимые за рубеж дивиденды составляют 15-25%, тогда как налоговые соглашения позволяют сократить их до 5-10%. Именно данная особенность рассматриваемых соглашений, которые широко распространены в налоговой практике развитых стран, стали использоваться в первой и простейшей офшорной схеме, получившей название «голландский сэндвич».

² Чаще всего это относится к холдинговым структурам, торговым и финансовым компаниям. Например, половина из 500 крупнейших ТНК США зарегистрированы в американском штате Делавэр – всемирно признанном налоговом оазисе.

Также важным способом ухода от налогообложения становится трансфертное ценообразование. Как справедливо отмечается в монографии различия в ставках налогов на корпоративные доходы стимулирует нелегитимное трансфертное ценообразование во внутрифирменных рамках, когда ТНК переводят корпоративную прибыль в низконалоговые юрисдикции. Трансфертное ценообразование представляет собой ценообразование между связанными компаниями (такие компании не обязательно преследуют цель уклонения от налогообложения и применяют трансфертное ценообразование с учетом специфики корпоративной структуры). Трансфертное ценообразование часто используется для минимизации налогообложения, прежде всего вертикально-интегрированными компаниями в нефтегазовых и металлургических отраслях.

Авторы выделяют два способа перевода прибыли из высоконалоговых в низконалоговые страны, и наоборот. Первый – завышение цены сделки при переводе дохода из низконалоговой в высоконалоговую страну и занижение цены сделок при переводе дохода из высоконалоговой в низконалоговую юрисдикцию. Такая стратегия компании сокращает уровень налогооблагаемой прибыли в высоконалоговой стране и увеличивает ее в низконалоговой стране. Второй способ – структуризация баланса компании в целях минимизации налога, в том числе на основе финансирования долговых обязательств дочерних компаний в высоконалоговых странах. Такой способ применяется для получения крупных налоговых вычетов при одновременном финансировании дочерних компаний в низконалоговых юрисдикциях.

Манипулирование ценами осуществляется при поставке сырьевых ресурсов для переработки и поставки далее готовой продукции в торговлю (оптовую и розничную). Благодаря использованию фиксированных цен, не отражающих рыночную стоимость товара, компания аккумулирует прибыль в одной структуре, входящей в состав предпринимательской группы, показывает убытки в другой структуре и перераспределяет прибыль из стран и регионов с высокой налоговой нагрузкой в страны и регионы с низкой налоговой нагрузкой.

Еще один способ трансфертного ценообразования – передача права собственности на бренд дочерним компаниям. Компания получает роялти за предоставление права использования бренда другими фирмами, в итоге снижается налогооблагаемая прибыль в высоконалоговых странах. При этом ТНК вправе передать права собственности на бренды по заниженной цене или даже бесплатно. Привлекательность таких сделок связана с низким уровнем налогообложения иностранцев. Также высоконалоговые страны теряют объект налогообложения, с которого можно было бы получить доход, и утрата налогооблагаемого дохода не обязательно проявится, если налоговые убежища не имеют специальных правил для иностранцев.



НАЦИОНАЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ

Стремление компаний к использованию офшорной деятельности, наносящее ущерб национальным экономикам стран регистрации начинает наталкиваться на противодействие со стороны национального законодательства и международного регулирования. Национальное регулирование офшорной деятельности включает следующие основные направления: (а) противодействие отмыванию незаконных доходов и финансированию терроризма; (б) противодействие нелегитимному уклонению от более высокого налогообложения.

Национальное законодательство по противодействию нелегитимному уклонению от более высокого налогообложения включает законодательство о контролируемых иностранных компаниях, законодательство о трансфертном ценообразовании, валютное законодательство, составление так называемых черных списков нежелательных стран. Его основные положения: (а) перевод доходов и преимуществ компании налогоплательщику в офшорной стране на постоянной основе; (б) правила трансфертного ценообразования, унификация которых будет содействовать реализации Инициативы ОЭСР; (в) ограничения в отношении вычетов, введение налога на переводимые за рубеж доходы, когда платежи осуществляются официальным реципиентам; (г) налогообложение доходов, поступающих от предпринимательских структур в офшорные финансовые центры, иногда производится с учетом национальных интересов; (д) налогообложение неполученных капитальных доходов при выводе компании, траста, миграции физических лиц; (е) противодействие отмыванию незаконных доходов регулируется нормами законов о контроле над отмыванием (легализацией) незаконных доходов и законов о банковской тайне.

МЕЖДУНАРОДНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОФШОРНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

С конца 1990-х гг. наблюдается активизация деятельности международных организаций в отношении ужесточения регулирования ряда форм и направлений льготной налоговой практики, имеющих непосредственное отношение к офшорной деятельности (с. 268). Прежде всего в международных организациях проводится классификация стран и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим. Основной принцип группировки стран – условия надзора за деятельностью нерезидентных компаний и сотрудничества с зарубежными странами со стороны властей. Первая группа стран отличается высоким уровнем надзора и сотрудничества, а вторая группа – низким уровнем. Именно к этой группе и предъявляются претензии со стороны Форума финансовой стабильности, связанные с требованиями повысить степень соответствия международным стандартам.

Основные претензии к компаниям, осуществляющим офшорную деятельность, связаны с такими факторами, как: недопоступление налоговых платежей в наци-

ональные бюджеты; финансовая нестабильность; нечестная (вредоносная по терминологии ОЭСР) налоговая конкуренция; предоставление неполной информации о финансовых институтах, зарегистрированных на их территории, включая имена владельцев счетов; наличие законодательства о коммерческой тайне, что препятствует эффективному обмену информацией; низкий объем сотрудничества с налоговыми властями других стран; содействие отмыванию незаконно полученных доходов; нехватка средств для ведения эффективного контроля за деятельностью филиалов и дочерних компаний зарубежных финансовых структур со стороны местных контролирующих органов; отсутствие политического желания по ужесточению контроля.

Одним из многосторонних документов, регулирующих вопросы трансфертного ценообразования, является Руководство о трансфертном ценообразовании для многонациональных компаний и налоговых администраций, принятое в 1995 г. Данный документ содержит рекомендации в сфере трансфертного ценообразования, которые используются при разработке соответствующего национального законодательства.

Учитывая относительно высокую эффективность борьбы национальных и международных структур по противодействию уходу компаний от налогов, можно прогнозировать сокращение количества офшорных финансовых центров в мировой экономике, вследствие консолидации офшорных операций компаний в центрах, соблюдающих международные стандарты, не включенных в так называемые черные списки разных международных и региональных организаций и отдельных стран, отличающихся эффективной системой государственного управления. Это – итог активизации международных усилий по нажиму на налоговые убежища на разных уровнях: международном (ОЭСР, МВФ, ФАТФ, Форум финансовой стабильности), региональном (ЕС), двустороннем (специальные налоговые соглашения об обмене информацией по капиталопотокам, вызывающим сомнения в их легитимности), национальном (законодательство о так называемых контролируемых иностранных компаниях, о предотвращении отмывания незаконно полученных доходов, создание органов финансовой разведки и др.). Главные результаты, достигнутые на данный момент: осуществление эффективного обмена информацией между налоговыми властями страны-экспортера капитала и страны-реципиента, повышение уровня прозрачности проводимых через офшоры сделок. Транснациональные корпорации и богатые лица предпочитают консолидировать свои операции в одном ключевом центре с льготными налоговыми режимами, чтобы исключить или, по крайней мере, снизить риск ужесточения регулирования. В итоге, из 70 таких центров в мировой экономике останутся 20-30 или даже меньше.

В результате действия принимаемых в страна-резидентах и в международных организациях документов в последние годы в ряде налоговых убежищ введены правила по финансовой отчетности, меры противодействия отмыванию незакон-



ных доходов, в том числе программы «знай своего клиента». Одновременно встает вопрос фактического применения (а не формального наличия) этих мер и правил на основе надзорных функций, которые требуют от компаний соответствия.

РОССИЙСКАЯ ПРАКТИКА

Интенсивное развитие офшорной деятельности не обошло стороной и российские компании, которые стали активно вести международные операции. На рынке появилось множество консультационных компаний, включающих высококвалифицированных специалистов в области права и финансов, которые готовы предоставлять услуги по организации офшорной деятельности. При этом следует отметить, что российский рынок офшорных услуг характеризуется: (1) постепенным вытеснением «черных» схем налоговой экономии; чтобы оставаться в правовом поле, компании вынуждены использовать офшоры в связке с компаниями из стран регистрации (офшорных юрисдикций), добиваться экономической обоснованности используемых механизмов налогового планирования; (2) перечень используемых механизмов налогового планирования сокращается, размер налоговой экономии снижается, требования к экономической обоснованности и документальной подтвержденности повышаются; (3) появляется практика открытых реальных офисов офшорных компаний по месту их регистрации (цель – подтверждение реальности деятельности, а также реального местонахождения эффективного управления в том или ином государстве); (4) положения Соглашений об избежании двойного налогообложения судами и налоговыми органами в полной мере не применяются; вместо толкования положений Конвенций в соответствии с Комментарием к Модельной конвенции ОЭСР (например, о постоянном представительстве, об ассоциированных предприятиях, о лице, имеющем фактическое право на получение дохода) используются более грубые приемы, например, обвинение налогоплательщика в создании «схемы», получении необоснованной налоговой выгоды, недобросовестности.

Краткое рассмотрение российской практики ухода корпораций в налоговые гавани показывает, что она следует за шагами, реализуемыми западными партнерами. В период развития рыночной экономики в России действовали несколько типов свободных экономических зон офшорного типа. Это – (а) закрытые административно-территориальные образования (ЗАО) или наукограды – территориальные образования, в которых разрабатывали и выпускали высокотехнологическое оружие (например ядерное) и его компоненты (Северск, Байконур) и (б) СЭЗ офшорного типа как территории со специальным налоговым режимом (низконалоговые регионы): Калмыкия, Ингушетия, СЭЗ Алтай, г. Барнаул в Алтайском крае, Бурятия, города Углич и Курск. Похожие «внутренние офшоры» были организованы в Московской и Ленинградской областях, некоторых районах Новгородской и Калужской областей. При этом налоговые льготы предоставлялись зарегистриро-

ванным на территории низконалоговых регионов компаниям, которые вели предпринимательскую деятельность в других регионах страны (но не на территории регистрации). Правовой базой предоставления налоговых льгот в рамках ЗАТО стал Закон от 14 июля 1992 г. № 3297-1 «О закрытом административно-территориальном образовании», предусматривающий зачисление в доходы бюджета ЗАТО всех сборов с его территории, включая федеральные налоги и сборы. 31 июля 1998 г. был подписан Закон о внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс, в соответствии с которым предприятия, зарегистрированные в ЗАТО, могли вообще не платить никаких налогов, в том числе и федеральных, но взамен обязаны были перечислять их в бюджет соответствующего города. В ряде случаев ЗАТО предоставляли льготы в отношении 99% налогов, которые должны были платить предприятия на их территории.

Однако не все шло гладко. Практика показала, что льготами смогло воспользоваться лишь ограниченное количество ЗАТО, а распределение предприятий по регионам и приток инвестиций оказались крайне неравномерными. Они перестали функционировать с 1 января 2004 г. на основе решения правительства. И налоговые льготы были заменены субсидиями из федерального бюджета.

Ныне основой льготного налогообложения является Конституция Российской Федерации, которая устанавливает бюджетный и налоговый федерализм, в соответствии с которым Федерация устанавливает федеральные налоги и сборы, а также основы бюджетной и налоговой системы, а субъекты Федерации регулируют данную систему в рамках регионального и местного законодательства. Акцизы, единый социальный налог и подоходный налог с физических лиц всех зон платились по общероссийским ставкам основные типы низконалоговых регионов в России можно разделить на четыре группы: (1) первая предназначена, прежде всего, для нерезидентов, т.е. предприятий, зарегистрированных в регионе, но не имеющих права вести хозяйственную деятельность на его территории. К данной группе относятся зоны в Калмыкии, Ингушетии (как центре международного бизнеса), Бурятии. Однако нормы регулирования экономической деятельности внутри этой группы российских территорий далеко не одинаковы; (2) вторая включает в себя регионы, сочетающие льготы для нерезидентов и резидентов. Типичный пример: Эколого-экономический район Алтай, где льготы могут получить предприятия, зарегистрированные как на территории региона, так и за ее пределами; (3) в третью группу следует включить зоны с льготами только для резидентных предприятий, например Республика Калмыкия; (4) четвертую группу составляет такой относительно нестандартный льготный налоговый регион, как Углич. Он сочетает три типа льгот – льготы для резидентных и нерезидентных компаний, льготы для резидентных фирм, а также особые льготы для физических лиц.

Низконалоговые регионы России более или менее успешно копировали зарубежные аналоги: на основе налоговых льгот шел отток компаний из соседних ре-



гионов. Их главная особенность – при наличии различий с точки зрения субъектов налогообложения – заключалась в следующем. Компании, осуществлявшие свою деятельность в других регионах, но зарегистрированные в низконалоговом регионе, получали налоговые льготы в отношении региональных и местных налогов при условии обязательных отчислений в определенных размерах на социально-экономическое развитие территорий регистрации (с. 133)

Российское законодательство идет навстречу компаниям, стремящимся оптимизировать налоговые платежи. Определены такие основные способы налоговой оптимизации с использованием трансфертных цен: (1) концентрация добавленной стоимости в организации, которая переводит экономическую выгоду в пользу третьего лица, впоследствии прекращает свою деятельность, не выполнив обязанности по уплате налогов; (2) концентрация прибыли в организации, уплачивающей налог на прибыль организаций в субъекте РФ, предоставляющем льготные условия налогообложения (на основе сниженной ставки налога на прибыль организаций или фактического снижения ставки налога на прибыль организаций в больших размерах, чем предусмотрено Налоговым кодексом РФ, путем предоставления субсидий из бюджета на сумму уплаченного налога сверх оговоренной суммы); (3) концентрация прибыли в контролируемых организациях, являющихся налогоплательщиками зарубежных стран с льготными налоговыми режимами; (4) минимизация прочих адвалорных налогов с организаций, взимающихся в России.

Российское законодательство в сфере антиофшорного регулирования во многом учитывает рекомендации международных организаций и накопленный положительный опыт зарубежных стран. Как и в зарубежной практике, следует выделить два ведущих направления в данной сфере: противодействие нелегитимному уклонению от более высокого налогообложения; противодействие отмыванию незаконных доходов и финансированию терроризма. При этом российское законодательство использует три признака определения офшорной зоны: (1) льготный режим налогообложения (нулевой или сниженный уровень налогообложения); (2) отсутствие необходимости раскрытия информации при совершении финансовых операций, что определено в ст. 284 Налогового кодекса России; (3) включение юрисдикции из перечня Министерства финансов.

По нашему мнению, в учебном пособии наряду с жесткими определениями должны присутствовать и вопросы для обсуждения, подразделы для учебных дискуссий, в ходе которых студенты могли бы оттачивать свое мастерство по защите и отстаиванию своих позиций в спорах на экономическую тематику по проблемам международного бизнеса. Рецензируемая монография обладает в основном характеристиками учебного пособия, в котором четко формируются основные понятия и закономерности. Материал подается местами достаточно категорично, с экспертной точки зрения, не предполагающей дискуссии по выдвинутым вопросам.

Рецензия

Фундаментальный анализ современной корпоративной практики по оптимизации налоговых платежей, проведенный авторами монографии, показывает, что в целом основные схемы легитимной оптимизации налогообложения компании разнообразны и индивидуальны, учитывают многочисленные факторы внешнего и внутреннего характера. Но есть общие принципы, в том числе использование офшорной компании как базовой или проводящей компании, применение преимуществ стран с льготными налоговыми режимами по сниженному уровню налогообложения, преимуществ межгосударственных налоговых соглашений, трансфертного ценообразования, принципа территориальности при налогообложении в той или иной стране. И главное в этой сфере – не переступить нормы закона, найти оптимальное сочетание экономической целесообразности и правовых пределов сделок и схем оптимизации налогообложения деятельности компании, что чрезвычайно важно в корпоративном управлении.

