### ЛЕКЦИЯ 15. ТЕМА 12. МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ

1. Содержание и стадии международного налогового планирования
2. Оффшоры, как способ оптимизации налоговых платежей и метод уклонения от уплаты налогов
3. Механизмы, способы уклонения от налогов и оптимизация налоговых платежей с помощью оффшоров
4. [Критерии выбора юрисдикций для МНП](http://www.amondsmith.ru/taxplanning/#p4)

**1 вопрос. Содержание и стадии международного налогового планирования**

**Международное налоговое планирование (МНП)** — это инструменты, способы, схемы, в том числе оффшоры, трасты, фонды и иные корпоративные структуры, которые компании будут использовать с целью уплаты налогов в своем бизнесе по возможно более низкой, а, если это позволит применимое законодательство, то и вовсе нулевой ставке.

Налоговое планирование, в том числе с использованием специальных зарубежных структур (поэтому его называют международным), — это в целом легитимная и достаточно распространенная деятельность в большинстве цивилизованных демократических стран мира. С другой стороны, как и во всех сферах жизнедеятельности человека, в сфере МНП тоже встречаются сделки и схемы, выходящие за рамки правового поля и преследуемые не только в административном, но и в уголовном порядке. Именно в связи с этим и в настоящее время мы наблюдаем тенденции усиления борьбы международного сообщества с подобными незаконными проявлениями. Тем не менее МНП продолжает занимать важное место в работе большинства крупных корпораций мира, в том числе находящихся в Казахстане, России, Украине и других странах СНГ.

Всем нам известно, что различные государства не только обладают весьма отличающимися природными, трудовыми и финансовыми ресурсами, но и имеют подчас радикально отличающиеся налоговые системы. Причем здесь мы ведем разговор не только о ставках — отличаться могут даже сами принципы взимания налогов.

В современном мире трудно представить себе хотя бы одну крупную транснациональную корпорацию, которая бы не использовала возможности снижения затрат, в том числе налоговых, и, соответственно, увеличения своей прибыли. К примеру, уже давно многие производители из развитых западных стран, такие как General Motors и PepsiCo, переводят свои основные производственные мощности в страны, где рабочая сила дешевле. В этом смысле международное налоговое планирование является таким же методом снижения затрат, но при этом, как правило, не требует существенных капитальных вложений. Многие известные компании применяют методы международного налогового планирования, открывая дочерние предприятия в разных странах с благоприятным налоговым климатом, тем самым многократно минимизируя свои налоговые выплаты.

При упоминании о международном налоговом планировании многие сразу вспоминают о так называемых «[оффшорах](http://www.amondsmith.ru/taxplanning/#p3)» и «оффшорных зонах» (offshore, offshore zone). Однако применение оффшорных компаний — всего лишь один из множества инструментов международного налогового планирования. В мире более 180 государств и только немногие из них можно отнести к оффшорам, которые еще часто называют помимо прочего налоговым «убежищем», «раем», «оазисом» или «гаванью» (tax shelter, heaven, oasis). Однако, следует учесть следующее: абсолютно безналоговых стран и компаний, как правило, не бывает. Скорее бывают безналоговые ситуации. Международное налоговое планирование как раз позволяет подобрать оптимальные пути к созданию именно таких безналоговых ситуаций.

В то же время существует множество способов международного налогового планирования, которые включают в себя использование как оффшора, так и неоффшорной компании, в зависимости от конкретных целей. Схемы могут быть самыми разнообразными. Какими бы ни были цели бизнеса, для него всегда можно будет найти оптимальную схему международного налогового планирования. Как это происходит?

Существует **три основных подхода** к формированию схем международного налогового планирования:

1. **Различные государства имеют различную налоговую политику.** Совершенно очевидно, что налоговая политика Казахстана отличается от налоговой политики Китая и, получив один и тот же доход, налогоплательщики этих стран заплатят абсолютно разные по сумме налоги. Таким образом, вполне логично разместить свой доход, а лучше еще и офис с управляющим, обеспечив инфраструктуру своего бизнеса, в том государстве, где налогов они заплатят меньше.
2. **Организационно-правовые формы предприятий** и подход к их регулированию могут быть различными в разных странах. Это дает возможность выбирать те организационно-правовые формы, которые могут представлять наибольшую налоговую выгоду. Действительно, при размещении подразделений компаний следует решить, что это будет: одна корпорация с отделениями в разных странах; сеть дочерних компаний с холдингом в стране, удобной для управления всей сетью, и, возможно, с посредническими компаниями в третьих странах; или просто группа компаний, связанных взаимным участием в капитале друг друга, без явно выделенного центра и т. д. Число вариантов здесь необозримо, и в зависимости от поставленных целей возможны любые решения.
3. **Один и тот же доход в разных государствах может облагаться разными налогами.** Таким образом, если правильно перевести один вид дохода в другой и разместить его в том государстве, где налоговая ставка по таким видам дохода меньше, можно существенно сократить налоговые издержки.

Другим важным моментом в формировании международного налогового планирования является избежание двойного налогообложения, позволяющее не платить налог с одного и того же вида дохода дважды. Для этого существуют международные соглашения об избежании двойного налогообложения. В зависимости от вида дохода можно снизить налоги размещая доходы в государствах, с которыми страна, где находится бизнес (например, Казахстан), заключила договоры об избежании двойного налогообложения. Единственный налог, в отношении которого такие договоры не помогут — налог на добавленную стоимость (НДС, Value Added Tax, VAT).

**2 вопрос.** **Оффшоры, как способ оптимизации налоговых платежей и метод уклонения от уплаты налогов**

Термин «оффшор» или «оффшорная компания» (возможны варианты написания «офшор», «офшорная компания», характеризует особенности юридического статуса компании, который обеспечивает для нее максимальное снижение налоговых издержек (как правило — до нуля) с установлением минимального фиксированного государственного ежегодного сбора. Оффшор, как правило, не может осуществлять деятельность в стране своей инкорпорации и извлекать в ней какие-либо доходы. Отсюда происходит и термин offshore, означающий деятельность «за берегом», что для Великобритании, где он впервые стал применяться, означает одновременно и «за рубежом». Оффшор чаще всего регистрируется в форме компании с ограниченной ответственностью или корпорации. В оффшорных зонах, относящихся к системе континентального права, регистрируются оффшорные общества и товарищества. Можно выделить пять основных характеристик оффшора:

1. Оффшор, как правило, является нерезидентным по отношению к территории, где он зарегистрирован. Это означает, что его центр «контроля и управления» находится за рубежом. Любые коммерческие операции оффшора должны проводиться за пределами юрисдикции, где она зарегистрирована.
2. Оффшор, как правило, освобожден от налогов и выплачивает ежегодный регистрационный сбор. Соответственно нет налога на капитализацию, отсутствуют налоги «у источника» на вывод дивиденда, процентов за кредит и платежей роялти.
3. Упрощена процедура регистрации и управления компанией. Допускается использование номинальных владельцев и директоров. Требования к общим собраниям и проведению советов директоров носят формальный характер. Управление оффшором чаще всего осуществляется с помощью услуг секретарской компании.
4. Для оффшора в стране инкорпорации отсутствует валютный контроль, требования по финансовой отчетности сведены к минимуму. Аудиторские проверки за редким исключением вообще не требуются.
5. Владение оффшором может осуществляться на анонимной основе при высоких гарантиях конфиденциальности. Конфиденциальный характер владения оффшором гарантирован общепринятыми правовыми нормами и законодательством юрисдикции, в которой зарегистрирован оффшор.

Особую проблему представляет собой вопрос об офисе оффшора. Дело в том, что зарегистрированный офис, существование которого предписывается законодательством оффшорных юрисдикций, не является функционирующим офисом компании. Это просто адрес, через который власти или другие лица могут вступить в контакт с представителем (агентом) оффшора. Иными словами, он не может использоваться для управления бизнесом компании. Оффшор может иметь представительства и филиалы за рубежом. Здесь же может находиться и функционирующий офис оффшора (что является рекомендуемым). Однако во многих случаях оффшор действует без такого офиса.

**3 вопрос. Механизмы, способы уклонения от налогов и оптимизация налоговых платежей с помощью оффшоров**

В качестве примера рассмотрим некоторые налоговые схемы, к которым прибегли в целях снижения налоговой нагрузки такие известные компании, какGoogle, корпорация Microsoft и др.

 **Налоговые схемы Double Irish и Dutch Sandwich**

 или при правильном переводе на русский – двойная ирландская структура (имеется в виду участие двух ирландских компания) с голландским сэндвичем (поскольку голландская компания, как начинка, находится между двумя ирландскими компаниями для целей вывода пассивного дохода в виде роялти). Структура полностью соответствует требованиям правил о контролируемых иностранных компаний [США](http://taxpravo.ru/international/2937-ssha) (US CFC Rules).



**Как это работает**

Корпорация из [США](http://taxpravo.ru/international/2937-ssha) передает интеллектуальную собственность зарегистрированной в [Ирландии](http://taxpravo.ru/international/2642-irlandija) компании, которая является налоговым резидентом (налогоплательщиком) для целей корпоративного налогообложения не [Ирландии](http://taxpravo.ru/international/2642-irlandija), а страны, где осуществляется фактическое и эффективное управление ее (например, где директора постоянно проживают и работают), в случае с Google это Бермуды. Затем Ирландская компания – налоговый резидент Бермуд сублицензирует (предоставляет права на объекты интеллектуальной собственности) компании, зарегистрированной, и имеющей налоговое резидентство Королевства [Нидерландов](http://taxpravo.ru/international/541-niderlandy), а последняя, в свою очередь, сублицензирует другую ирландскую компанию – налогового резидента [Ирландии](http://taxpravo.ru/international/2642-irlandija) (она уже обязана платить налоги в [Ирландии](http://taxpravo.ru/international/2642-irlandija)), которая является стопроцентной дочкой первой ирландской компании, управляемой с [Бермудских островов](http://taxpravo.ru/international/2709-bermudskie_ostrova). И, вот, уже вторая ирландская компания, которая имеет серьезный штат и осуществляет реальную фактическую деятельность по дистрибуции прав и работает с реальными потребителями из стран, за исключением [США](http://taxpravo.ru/international/2937-ssha).

**Выплата роялти по структуре**

Ирландская компания – налоговый резидент [Ирландии](http://taxpravo.ru/international/2642-irlandija) получает роялти из любых юрисдикций, исключая [США](http://taxpravo.ru/international/2937-ssha), компаниях в которых она предоставила сублицензии. Она оставляет небольшую долю поступившего дохода, который обычно составляет 5-10%, а оставшуюся часть перечисляет по сублицензионному соглашению в [Нидерланды](http://taxpravo.ru/international/541-niderlandy), где также оседает часть дохода, соответствующая правилам трансфертного ценообразования. Голландская компания, в свою очередь, выплачивает роялти ирландской компании, являющейся налоговым резидентом [Бермудских островов](http://taxpravo.ru/international/2709-bermudskie_ostrova).

**Налоговые преимущества структуры Google**

Ирландская компания – налоговый резидент [Ирландии](http://taxpravo.ru/international/2642-irlandija) обязана уплатить налог только в отношении части дохода от роялти, которая она оставляется у себя. Сумма роялти, которая перечисляется в [Нидерланды](http://taxpravo.ru/international/541-niderlandy), вычитается из дохода по роялти, полученной этой ирландской компанией для целей налогообложения в [Ирландии](http://taxpravo.ru/international/2642-irlandija).

При выплате роялти из [Ирландии](http://taxpravo.ru/international/2642-irlandija) в [Нидерланды](http://taxpravo.ru/international/541-niderlandy) не взимается налог у источника. См. соглашение об избежании двойного налогообложения между Ирландской Республикой и Королевством Нидердландов.

Также не взимается налог у источника при выплате роялти из [Нидерландов](http://taxpravo.ru/international/541-niderlandy) на счет ирландской компании – налогового резидента [Бермудских островов](http://taxpravo.ru/international/2709-bermudskie_ostrova).

На [Бермудских островах](http://taxpravo.ru/international/2709-bermudskie_ostrova) не установлен корпоративный налог (аналог [налога на прибыль](http://taxpravo.ru/navigator/35-nalog_na_pribyl)). Также на Бермудах отсутствуют налоги у источника в отношении выплаты пассивных доходов в виде дивидендов, процентов и роялти.

В результате использования этих приемов Google снизил ставку налога в зарубежных странах (в частности, в Ирландии) фактически до 2,4%, самого низкого уровня среди пяти крупнейших технологических компаний США, подсчитало агентство. Для сравнения: налог с доходов корпораций в США сейчас составляет 35%, в Великобритании — 28%.

Стратегия, которую использует Google, популярна среди таких компаний, как Facebook Inc. и Microsoft Corp., подчеркивает агентство. Метод заключается в следующем: пробелы в ирландском налоговом законодательстве используются для перевода прибыли через дочерние компании. Это позволяет в значительной степени избежать уплаты подоходного налога, который в Ирландии составляет 12,5%, отмечает Bloomberg.

На сегодняшний день многие американские компании пользуются благоприятным налоговым режимом Ирландии, и данное промежуточное звено уже получило название «Кельтского тигра».

Ирландия - независимое западноевропейское государство, член Европейского Союза, расположенное в северной Атлантике к западу от Великобритании (государство Ирландию не следует путать с Северной Ирландией - частью Соединенного Королевства). Столица  страны - г. Дублин. Официальные языки - ирландский и английский (последний - доминирует). Валюта - евро. Форма правления Ирландии - парламентская республика. В стране действует Конституция 1937 г. Правовая система Ирландии относится к семье английского общего права, но область применения прецедентного права постепенно сокращается по мере издания законов и актов делегированного законодательства.

Ирландия является привлекательной он-шорной юрисдикцией для размещения холдинговых компаний и осуществления прямых инвестиций.  Основными секторами экономики для этих целей могут быть исследовательская деятельность (R&D, НИОКР), информационные технологии, логистика, интеллектуальная собственность и бренд-менеджмент, торговля, дистрибуция и маркетинг, кэптивное страхование и др. Несмотря на во многом льготный налоговый режим, для Ирландии характерно отсутствие оффшорного имиджа, а также сравнительно редкое (для отечественного бизнеса) использование в налоговом планировании.

Назовём основные преимущества Ирландии для международного бизнеса:

1) благоприятный инвестиционный климат и налоговый режим, одобренный регуляторами ЕС и ОЭСР; 11-я строка в рейтинге самых экономически свободных стран на 2013 год;

2) налоговые преимущества членства в ЕС (в частности, возможности освобождения от налога у источника в Ирландии при выплате дивидендов, процентного дохода и роялти, а также освобождения от налога на прирост капитала при распоряжении акциями/долями);

3) низкая ставка корпоративного налога на активные доходы (12,5%);

4) возможность зачета иностранного налога при уплате в Ирландии налога на дивиденды;

5) широкая сеть соглашений об избежании двойного налогообложения (далее - СИДН);

6) система общего права, во многом схожая с правом Великобритании и США, что делает удобной работу с партнерами из данных стран;

7) отсутствие норм о контролируемых иностранных компаниях;

8) отсутствие валютного контроля и ограничений на импорт и экспорт капитала.

**4 вопрос. Критерии выбора юрисдикций для МНП**

На сегодняшний день в мире насчитывается более 60 стран, предусматривающих налоговые льготы (вплоть до полного освобождения от любых налогов) для зарегистрированных в них компаний, не ведущих никакой деятельности на их территории (оффшоров).

Как правильно сделать выбор юрисдикции для регистрации своей зарубежной компании? Однозначного ответа на этот вопрос нет. Все зависит от целей, для достижения которых создается компания. Для того чтобы сделать правильный выбор, необходимо понять, чем отличаются оффшорные и неоффшорные юрисдикции друг от друга. Условно можно разделить юрисдикции, используемые в целях МНП и защиты активов, на три группы:

1. **Первая группа** — классические оффшорные зоны, или оффшоры. Это страны, предоставляющие зарегистрированным в них оффшорным компаниям, не ведущим деятельность на их территории, полное освобождение от уплаты каких-либо налогов в обмен на небольшой фиксированный ежегодный сбор и не требующие сдачи бухгалтерской отчетности. Это, как правило, небольшие «островные» государства. Наиболее известны среди них [Багамские острова](http://www.amondsmith.ru/bahamas/), [Британские Виргинские острова (БВО)](http://www.amondsmith.ru/bvi/), [Сейшельские острова](http://www.amondsmith.ru/seychelles/), [Белиз](http://www.amondsmith.ru/belize/), [Маврикий](http://www.amondsmith.ru/mauritius/), [Нeвис](http://www.amondsmith.ru/nevis/), [Панама](http://www.amondsmith.ru/panama/), Маршалловы острова.
2. **Вторую группу** составляют юрисдикции, где установлены низкие ставки налогов для определенных типов компаний. Зачастую их причисляют к «оффшорам», а зарегистрированные в них компании могут называть «оффшорными», а еще нерезидентными (non-resident) или освобожденными (exempt). Как правило, такие государства требуют от компаний ведения финансовой отчетности и в ряде случаев уплаты минимальных налогов от своей деятельности. Наиболее показательные примеры таких стран — [Кипр](http://www.amondsmith.ru/cyprus/), Нидерландские Антильские острова, [Гибралтар](http://www.amondsmith.ru/gibraltar/), [Гонконг](http://www.amondsmith.ru/hongkong/), [Лихтенштейн](http://www.amondsmith.ru/liechtenstein/), [Люксембург](http://www.amondsmith.ru/luxembourg/), [Уругвай](http://www.amondsmith.ru/uruguay/).
3. К **третьей группе** можно отнести юрисдикции, отличающиеся высокой респектабельностью. Они предоставляют в ряде случаев различные налоговые льготы при соблюдении, как правило, определенных жестких условий и никоим образом не являются оффшорными зонами. Такие юрисдикции в основном выбирают в целях улучшения имиджа своего бизнеса, придания ему большой респектабельности, а также для возможного последующего выхода на финансовые рынки этих высокоразвитых стран. Среди таких стран — Нидерланды, [США](http://www.amondsmith.ru/usa/), [Великобритания](http://www.amondsmith.ru/uk/), [Швейцария](http://www.amondsmith.ru/suisse/).

Оффшорные и иные юрисдикции довольно разнообразны по административным условиям работы компаний, требованиям к отчетности, налоговым ставкам и т.д. Поэтому страна регистрации компании, в том числе оффшора, обычно выбирается с учетом конкретного рода бизнеса, под особую возможную схему, а иногда даже под отдельную сделку. Традиционно основными критериями при выборе юрисдикции считаются, с одной стороны, дешевизна и простота регистрации и поддержания компании, а с другой — имидж страны регистрации.

Контрольные вопросы

1. Что мы имеем в виду, когда говорим о международном налоговом планировании?
2. Как осуществляется международное налоговое планирование?
3. Что такое оффшор или оффшорная компания?

[Критерии выбора юрисдикций для МНП](http://www.amondsmith.ru/taxplanning/#p4)