

Соискатель
Федерального государственного образовательного
бюджетного учреждения высшего профессионального образования
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УХОДУ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РАМКАХ МЕЖДУНАРОДНЫХ НАЛОГОВЫХ СОГЛАШЕНИЙ

Аннотация. Рассмотрены активно используемые в мировой практике методы противодействия злоупотреблению налоговыми соглашениями с целью ухода от налогообложения. Произведен сравнительный анализ данных методов на основе опыта разных стран и особенностей их законодательного устройства; на примере судебных решений продемонстрировано их практическое применение.

Анотація. Розглянуто методи протидії зловживанням податковими угодами з метою уникнення оподаткування, які активно використовуються у світовій практиці. Виконано порівняльний аналіз даних методів на основі досвіду різних країн та особливостей їх законодавчого устрою; на прикладі судових рішень продемонстровано їх практичне застосування.

Annotation. The article considers widely used approaches to counteracting tax treaties' abuse with the aim to avoid tax. Comparative analysis of these approaches is performed on the basis of different countries' experience and their legislation's peculiarities. The practical value is demonstrated by the example of court cases.

Ключевые слова: уход от налогообложения, уклонение от налогообложения, налоговое планирование, злоупотребление налоговыми соглашениями, ограничение преимуществ, ОЭСР.

Современный бизнес зачастую недобросовестно использует различные преимущества, предусмотренные соглашениями об избежании двойного налогообложения, злоупотребляя такими соглашениями в целях необоснованного ухода от налогообложения в стране своего резидентства. Под уходом от налогообложения в рамках соглашений об избежании двойного налогообложения понимается намеренное создание условий для получения налоговых преимуществ, льгот или иных выгод по соглашениям, которые при иных обстоятельствах не были бы доступны. Уход от налогообложения следует отличать от уклонения от уплаты налогов, суть которого заключается в неправомерном сокрытии или искажении фактических обстоятельств с целью неисполнения налоговой обязанности, а также от обоснованного налогового планирования, направленного на легальную минимизацию налоговых платежей.

Во многих развитых странах выработаны различные подходы и методы, направленные на борьбу с уходом от налогообложения.

Например, такие концепции, как "превалирование сущности над формой", "экономическая целесообразность" и "деловая цель", чаще всего применяются судами стран с обычным (прецедентным) правом для разрешения споров, связанных с уходом от налогообложения. В судах США, к примеру, по состоянию на январь 2011 года находилось на рассмотрении более 1 500 дел, связанных с уходом от налогообложения, и государство выиграло многие из них [1]. Концепция экономической целесообразности чаще всего применяется в ситуациях, когда налогоплательщики совершают хозяйственные операции, не направленные на получение какого-либо иного дохода, кроме налоговой выгоды. Суды США рассматривают хозяйственную операцию как экономически целесообразную и имеющую деловую цель, если одновременно выполняются два условия [2]:

- 1) совершение хозяйственной операции объективно направлено на реализацию определенной деловой цели;
- 2) совершение хозяйственной операции приводит к заметному усилению позиций налогоплательщика на рынке по причине, отличной от снижения налогов [1].

При использовании концепции превалирования сущности над формой именно сущность, а не форма, той или иной хозяйственной операции определяет ее налоговые последствия. Данный подход используется судами для оценки хозяйственной операции на основе сущности того, что произошло, а не фактических действий, которые налогоплательщик совершил для достижения определенного результата.

Многие страны для целей борьбы с уходом от налогообложения включают во внутреннее законодательство особые нормы: общие правила, препятствующие уходу от налогообложения (general anti-avoidance rule, GAAR), и специальные правила, препятствующие уходу от налогообложения (targeted (или special – прим. автора) anti-avoidance rule, TAAR).

Общие правила, направленные на противодействие уходу от налогообложения, представляют собой совокупность параметров широкого профиля применения, помогающих налоговым органам и судам определять стратегии налогоплательщиков по снижению налоговых расходов, которые пересекают черту приемлемого налогового планирования и фактически направлены на уход от уплаты налогов.

В Канаде, например, в борьбе со злоупотреблениями налоговыми соглашениями активно применяется общее

правило против ухода от налогообложения [3], которое предусматривает три теста: 1) установление факта наличия налоговой выгоды от совершения операции; 2) определение того, направлена ли операция на уход от налогообложения или является частью таких операций, которые не были совершены для целей иных, кроме получения налоговой выгоды; 3) определение того, имело ли место злоупотребление законодательством при совершении такой операции. Для того чтобы налоговый орган мог отказать в использовании преимуществ, предусмотренных налоговым соглашением, результаты всех трех тестов должны быть совокупно не в пользу налогоплательщика.

Не трудно заметить, что используемый в Канаде подход к определению сделки операций, направленных на уход от налогообложения, предоставляет широкие возможности для двойного толкования как налогоплательщиками, так и налоговыми органами и судами. Действительно, канадские суды выносят противоречивые решения, и эксперты сходятся во мнении, что применение общего правила против ухода от налогообложения оставляет множество лазеек для налогоплательщиков, подкованных в вопросах агрессивного налогового планирования и стремящихся снизить свои налоговые расходы [4]. По состоянию на ноябрь 2009 года, из 867 судебных дел, в которых налоговые органы основывали свои претензии на общем правиле против ухода от налогообложения, судами было установлено, что оно применимо в 614 из них [1, р. 12].

Общее правило против ухода от налогообложения, закрепленное в налоговом законодательстве Германии, рассматривает злоупотребление как ситуацию, когда выбрана необоснованная (слово *unangemessene* является аналогом английского слова *inappropriate*, что, в переводе на русский язык, также означает "неуместный", "нецелесообразный", "неподходящий", "неподобающий") юридическая схема, которая, по сравнению с обоснованной схемой, приводит к получению налогоплательщиком или третьей стороной налоговых преимуществ, предоставление которых не является намерением законодателя. Данное правило не применяется, если налогоплательщик представляет доказательства неналоговых оснований для выбора такой юридической схемы, которые являются уместными в общей картине [5]. Необходимо отметить, что такая формулировка общего правила на практике также вызывает множество вопросов.

Некоторые страны прибегают к использованию специальных правил против ухода от налогообложения (TAAR). Отличительной чертой таких специальных правил является то, что с их помощью конкретные виды сделок и операций рассматриваются с учетом различных обстоятельств на предмет их направленности на злоупотребление законодательством с целью ухода от уплаты налогов. В связи с этим количество таких правил может варьироваться в зависимости от того, насколько широкий круг сделок и операций государство хочет оградить от налоговых злоупотреблений.

Однако, предусмотрев в своем законодательстве только специальные правила, государство зачастую сталкивается с тем, что бизнес изобретает все новые изощренные способы ухода от налогообложения путем совершения сделок и операций, не подпадающих под действующие в конкретный момент времени специальные правила. По этой причине многие страны, такие, как Германия, вводят общее правило в дополнение к действующим специальным правилам.

В Германии специальные правила применяются во многих сферах бизнеса. Случаи ухода от налогообложения, на борьбу с которыми направлены данные нормы, могут быть разделены на три группы: 1) случаи, когда осуществляется перевод доходов или капитальных активов в пользу других юридических лиц (например, компании-посреднику) исключительно для целей получения налоговой выгоды; 2) случаи, когда с учетом экономических факторов и последствий структуры становится очевидно, что третья сторона не прибегла бы именно к такой юридической структуре, если бы она не приносила налоговой выгоды; 3) случаи, когда посреднические функции осуществляют родственники или иные приближенные люди или компании исключительно для налоговых целей (сделки, не отвечающие правилу "вытянутой руки").

Судебная практика, сложившаяся в Германии, придерживается позиции, что общие правила не применимы в случае, если согласно специальным правилам в сделке отсутствует факт злоупотребления налоговым законодательством. Тем не менее согласно рекомендациям налоговых органов применение специальных правил против ухода от налогообложения не препятствует применению общих правил [6].

Однако при применении описанных выше подходов возникает обоснованный вопрос: могут ли нормы внутреннего законодательства, направленные на борьбу с уходом от налогообложения, превалировать над международным законодательством? Многие эксперты сходятся во мнении, что резиденту договаривающегося государства не может быть отказано в применении налоговых преимуществ на основании односторонних национальных норм [7]. Несмотря на то, что в некоторых странах (например, в Индии) нормы внутреннего законодательства в части предотвращения злоупотреблений де-факто преваляют над нормами международного законодательства, включение положений против злоупотреблений в налоговые соглашения – это, по мнению экспертов, наиболее эффективный способ борьбы с налоговыми злоупотреблениями. Данные нормы, ограничивающие преимущества по соглашению (*limitation of benefits clause*, LOB) рекомендованы ОЭСР для включения в налоговые соглашения, заключаемые между государствами [8].

Ограничение преимуществ осуществляется путем применения к лицу, пользующемуся льготами по налоговому соглашению, не только теста на резидентство в одном из договаривающихся государств, но также и иных тестов, которые должны определить степень "связи" такого лица с государством, необходимой для применения налоговых льгот.

Нормы, ограничивающие преимущества по соглашению, получили широкое применение во всем мире и включены в российскую типовую налоговую конвенцию.

Научн. рук. Русакова И. Г.

-
- Литература:** 1. Karen B. Brown. A comparative look at regulation of corporate tax avoidance. – Springer Science+Business Media B.V., 2012. – 345 p. 2. Internal Revenue Code, I.R.C. [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>. 3. Canada Income Tax Act [Electronic resource]. – 1985. – Art. 245. – Access mode : <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3>. 4. MIL (Investments) S.A. v. Canada 2006 D.T.C. 3307 (TCC), affirmed 2007 D.T.C. 5437 ; Prevost Car Inc. v. Canada 2008 D.T.C. 3080 (TCC) [Electronic resource]. – Access mode : <http://reports.fja.gc.ca/eng/index.htm>. 5. Reichsabgabenordnung [Electronic resource]. – 13.12.1919. – § 42. – Access mode : http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.htm#p0236. 6. Anwendungserlass zur Abgabenordnung [Electronic resource]. – 02.01.2008. – BStBl. I at 26. – Access mode :

<http://www.bundesfinanzministerium.de>. 7. Ned Shelton. Tax treaties and domestic anti-avoidance rules / Ned Shelton. – Copenhagen : Sheltons International Tax Counsel, 2006. 8. Model Tax Convention (Condensed version). – OECD, 2010. – Point 10, point 20 on art.I.

9. Michael Lang. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions / Michael Lang. – Wien : Linde Verlag Wien Ges.m.b.H, 2010.