

Правила налоговой переквалификации доходов контролируемых иностранных компаний в государствах БРИКС на примере национальных подходов России и Бразилии

Аннотация. Нормам о налогообложении контролируемых иностранных компаний развитых и развивающихся государств присуща антиуклонительная регулирующая функция, реализуемая за счет переквалификации прибыли таких компаний.

Указанные отношения требуют координации не только на национальном, но и на международном уровне (действия Плана BEPS, рекомендации Организации экономического сотрудничества и развития).

Российская Федерация и Федеративная Республика Бразилия, являясь государствами — членами БРИКС, активно совершенствуют национальное законодательство, между тем сравнительно-правовые исследования по теме налоговой переквалификации этих юрисдикций на комплексном уровне до настоящего времени не проводились.

На примере подходов России и Бразилии автор исследует проблематику совершенствования механизмов налоговой переквалификации с учетом общих стандартов противодействия уходу от налогообложения и размыванию налоговых баз (Плана BEPS).

Ключевые слова: БРИКС; Бразилия; Россия; КИК; BEPS; контролируемые иностранные компании; специальные антиуклонительные правила; налоговая переквалификация; переквалификация доходов; КИК; CFC rules; tax avoidance; BEPS; re-qualification income; SAARs.

Для цитирования: Раков И. А. Правила налоговой переквалификации доходов контролируемых иностранных компаний в государствах БРИКС на примере национальных подходов России и Бразилии // Актуальные проблемы российского права. — 2021. — Т. 16. — № 12. — С. 11–23. — DOI: 10.17803/1994-1471.2021.133.12.011-023.

© Раков И. А., 2021

* Раков Илья Андреевич, старший преподаватель кафедры финансового права Уральского государственного юридического университета, сотрудник Евразийского научно-исследовательского центра сравнительного и международного финансового права, эксперт Института права БРИКС (г. Екатеринбург)
Комсомольская ул., д. 21, г. Екатеринбург, Россия, 620137
i.rakov@uslu.su

Rules for Tax Re-Qualification of Income of Controlled Foreign Companies in BRICS Countries on the Example of Russian and Brazil Approaches

Ilya A. Rakov, Senior Lecturer, Department of Financial Law, Ural State Law University; Staff Member, Eurasian Research Center for Comparative and International Financial Law; Expert of the BRICS Law Institute (Yekaterinburg)
ul. Komsomolskaya, d. 21, Yekaterinburg, Russia, 620137
i.rakov@uslu.su

Abstract. Rules on taxation of controlled foreign companies in developed and developing countries are characterized by an anti-evasive regulatory function, which is implemented by means of re-qualifying the profits of such companies. Such relations require coordination not only at the national but also at the international level (actions of the BEPS Plan, recommendations of the Organization for Economic Cooperation and Development). The Russian Federation and the Federative Republic of Brazil, being the BRICS member states, are actively improving their national legislation, while comparative legal studies on the topic of tax retraining of these jurisdictions at an integrated level have not yet been carried out. Using Russian and Brazil approaches as an example, the author explores the problems of improving tax re-characterisation mechanisms, taking into account the general standards of countering tax evasion and erosion of tax bases (BEPS Plan).

Keywords: BRICS; Brazil; Russia; CFC; BEPS; controlled foreign companies; special anti-evasive rules; tax retraining; retraining of income; CFC; CFC rules; tax avoidance; BEPS; re-qualification income; SAARs.

Cite as: Rakov IA. Pravila nalogovoy perekvalifikatsii dokhodov kontroliruemykh inostrannykh kompaniy v gosudarstvakh briks na primere natsionalnykh podkhodov Rossii i Brazili [Rules for Tax Re-Qualification of Income of Controlled Foreign Companies in BRICS Countries on the Example of Russian and Brazil Approaches]. *Aktual'nye problemy rossijskogo prava*. 2021;16(12):11-23. DOI: 10.17803/1994-1471.2021.133.12.011-023 (In Russ., abstract in Eng.).

Главы государств и правительств Федеративной Республики Бразилии, Российской Федерации, Республики Индии, Китайской Народной Республики и Южно-Африканской Республики провели 17 ноября 2020 г. XII Саммит БРИКС под девизом «Партнерство БРИКС в интересах глобальной стабильности, общей безопасности и инновационного роста».

В пункте 77 принятой по результатам саммита декларации указано на приверженность расширению международного сотрудничества в целях искоренения стратегий уклонения от налогов, которые используют пробелы и несоответствия в налоговых правилах. Стороны обязались содействовать усилиям по обеспечению более эффективного соблюдения согласованных на международном уровне стандартов прозрачности налогообложения и обмена информацией и ожидают дальнейшего прогресса в области

обмена информацией по вопросам повышения потенциала и технических возможностей налоговых служб стран — членов БРИКС в сфере предотвращения, выявления и пресечения незаконных финансовых потоков, случаев уклонения от уплаты налогов и ухода от налогообложения¹.

В государствах — членах БРИКС, так же как и во всем мире, правила, регулирующие отношения с использованием контролируемых иностранных компаний (КИК, англ. — CFC rules), равно как и правила недостаточной капитализации (англ. — thin capitalization rules) и трансфертного ценообразования (англ. — transfer pricing rules), принято относить к группе специальных антиуклонительных правил (SAARs).

Применяются указанные правила для предотвращения использования налоговыми резидентами технических или кондуитных компаний (англ. — conduit companies) в целях либо отсроч-

¹ Московская декларация XII Саммита БРИКС // URL: <http://www.kremlin.ru/supplement/5581> (дата обращения: 13.12.2020).

ки налогообложения (как правило, бессрочной), либо минимизации обязательных отчислений государству резидентства за счет перемещения центров прибыли в низконалоговые или безналоговые юрисдикции.

Первоначально правила КИК начали появляться в законодательстве отдельных государств в середине двадцатого века. Предполагалось, что правила будут обеспечивать возможность государству материнской компании (налогового резидента) при определенных условиях облагать налогом доходы дочерних структур в иностранных юрисдикциях². В частности, в 1962 г. в США правила КИК предусматривали механизм, благодаря которому налогоплательщики США, являющиеся акционерами иностранных организаций (обособленных подразделений компаний из США), при определенных условиях должны были уплачивать налоги с прибыли контролируемых ими дочерних структур, расположенных в низконалоговых юрисдикциях. Обуславливалось это тем, что такие акционеры во многом искусственно аккумулировали в низконалоговых юрисдикциях прибыль от деятельности за пределами США, получая тем самым необоснованную отсрочку в уплате налогов или даже добиваясь эффекта обхода налогообложения деятельности корпорации в юрисдикции США, а в некоторых случаях (с учетом накопления экономического результата деятельности в офшорах) и за их пределами³.

В более поздние периоды все больше юрисдикций получает широкое распространение. Так, к моменту принятия Плана BEPS (2013 г.) насчитывалось по меньшей мере 30 юрисдикций, где такие нормы были имплементированы, а к настоящему моменту уже более 50 государств, включая абсолютное большинство государств —

членов ЕС, имплементировали соответствующие нормы в различных структурных интерпретациях⁴.

Действием 3 Плана BEPS (Action 3)⁵ предусматривается, что унификация и гармонизация правил КИК должны производиться на основе единых принципов, но с учетом особенностей правовой системы той или иной юрисдикции.

Такой подход способствует постепенной выработке путей и способов разрешения, в том числе с помощью механизмов взаимосогласительных процедур (англ. — MAP), конфликтов квалификаций применительно к одним и тем же обстоятельствам получения доходов контролируемой иностранной компанией в различных юрисдикциях.

Особенности определения предмета специальной налоговой переквалификации

Для целей настоящей статьи к предмету специальной налоговой переквалификации по правилам налогообложения КИК следует относить доходы КИК.

В докладе ОЭСР по Действию 3 Плана BEPS указывается на то, что в зависимости от юрисдикции доходы, выступающие в качестве предмета налоговой переквалификации по правилам КИК, можно разграничить по преобладающим признакам:

- на основе категориального анализа (англ. — a categorical analyzes);
- на основе сущностного анализа (англ. — a substance analysis).

Согласно первому подходу, доходы КИК классифицируются по юрисдикциям в зависимости от следующих отличительных признаков: 1) при-

² См. подробнее о функциях правил КИК: CFC Legislation. Tax Treaties and EC Law / M. Lang, H.-J. Aigner, U. Scheuerle, M. Stefaner. Kluwer Law International, 2004. P. 15–25.

³ Shaw A. H. Controlled Foreign Corporations: Determining Control under Subpart F // Cornell International Law Journal. 1978. Vol. 11. Iss. 2. Art 9. P. 345. URL: <https://scholarship.law.cornell.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1055&context=cilj> (дата обращения: 06.10.2020).

⁴ См. подробнее о реализации Действия 3 Плана БЭПС: URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/> (дата обращения: 06.10.2020).

⁵ Action 3: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules // URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/> (дата обращения: 06.10.2020).

меняемая в них правовая классификация доходов; 2) взаимозависимость сторон; 3) источник дохода.

Страны, применяющие правовую классификацию, делят доходы на такие категории, как дивиденды, проценты, доходы от страхования, роялти и доходы от реализации прав на интеллектуальную собственность, а также доходы от продаж, выполнения работ и оказания услуг. В связи с тем что одной из характеристик таких доходов является географическая мобильность, они легко перемещаются от материнской компании к КИК.

Вторая категория объединяет доходы, полученные от сделок между взаимозависимыми сторонами, не основываясь на юридической классификации доходов, поскольку доходы в этой ситуации легче передавать из одной юрисдикции в другую. Юрисдикция может варьироваться в зависимости от того, насколько необходимо участие взаимосвязанной стороны для применения этого правила.

Наконец, они могут быть классифицированы в соответствии с их происхождением (источником дохода), поскольку доход, полученный в стране КИК, с меньшей вероятностью будет представлять BEPS-риск по сравнению с доходом, полученным в других юрисдикциях⁶.

Помимо категориального анализа, в докладе также рассматривается возможность субстанционального (сущностного) анализа, который основан на оценке существенной деятельности КИК для определения связи между доходом, получаемым КИК, и лежащей в основе ее экономической деятельности. Он направлен на то, чтобы определить, занимается ли КИК какой-ли-

бо существенной деятельностью и имеет ли она возможность получать доход самостоятельно. С этой целью может быть применен минимальный порог с учетом определенного объема деятельности, выше которого все доходы от КИК исключаются. Положительная сторона такого анализа заключается в том, что он обеспечивает более точную идентификацию, если КИК занимается реальной предпринимательской деятельностью, избегая чрезмерного включения доходов в налогооблагаемую базу. Однако, поскольку такой анализ является более сложным в реализации, могут возникнуть различного рода административные проблемы, указывается в докладе⁷.

Проблематика в данном случае связана с тем, что квалификация прибыли КИК для целей налогообложения либо в качестве дохода от пассивной предпринимательской деятельности (условных дивидендов), либо в качестве прибыли от основной активной предпринимательской деятельности влияет на размер налоговой ставки (как правило, для дивидендов он более низкий), на наличие противоречий между правилами КИК и соглашением об избежании двойного налогообложения (СИДН), а также на возможность объединения налоговой базы КИК с внутренней налоговой базой. При этом в разных странах применяются разные подходы⁸.

Как отмечается в литературе, в силу специального антиуклонительного характера норм не вся прибыль иностранной компании должна облагаться по правилу КИК, а только доля прибыли, которая была передана с целью избежания налогообложения⁹. Именно для определения переданной с такой целью прибыли

⁶ OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules. Action 3 — 2015 Final Report. OECD Publishing, 2015. P. 44–46.

В отечественной литературе подробнее см.: *Старженецкая Л. Н.* Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2016. С. 97.

⁷ OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules. Action 3 — 2015 Final Report. P. 47–49.

⁸ *Милоголов Н. С., Пинская М. Р.* Правила налогообложения контролируемых иностранных компаний: сравнительный анализ // URL: <https://www.nifi.ru/images/FILES/Journal/Archive/2014/4/04.pdf> (дата обращения: 20.12.2020).

⁹ См.: *Милоголов Н. С., Пинская М. Р.* Указ. соч. ; *Гидирим В. А.* Налогообложение иностранных контролируемых компаний: международная практика // *Международное право*. 2014. № 4. С. 42–140. DOI:

используется подход анализа сделок и подход юрисдикций. Анализируя позиции в литературе по вопросу и приведенные положения, можно сделать вывод, что нормы о переквалификации доходов контролируемых иностранных компаний основываются на презумпции вменения прибыли КИК компании-участнику в случае, если в соответствии с национальным законодательством указанная прибыль считается перемещенной в пользу КИК исключительно для целей получения необоснованной налоговой выгоды от такой операции.

Так, Н. С. Милоголов и М. Р. Пинская считают, что приведенные положения Действия 3 Плана BEPS, например подход анализа сделок (предусматривающий разделение дохода на пассивную и активную), учитывают следующий аспект: «Пассивная прибыль может быть получена в виде дохода от пассивных инвестиций или от сделки между связанными сторонами. Пассивные инвестиции — это инвестиции, в отношении которых нет необходимости осуществлять их активное администрирование кем-либо в иностранном государстве. Участник может администрировать такие инвестиции самостоятельно, следовательно, единственной причиной для их осуществления через иностранную компанию является избежание налогообложения»¹⁰. Далее авторы указывают, что «подход юрисдикций основан на определении страны, где расположена компания. Правила КИК, базирующиеся на этом подходе, применяются ко всей прибыли компаний, расположенных в низконалоговых юрисдикциях, как активной, так и пассивной. Презумпцией этого подхода служит утверждение, что у лица не может быть контролируемой

компания в низконалоговой юрисдикции с другой целью, кроме избежания налогообложения. Низконалоговые юрисдикции обычно указаны в “черном списке” или определяются на основании сравнения эффективной налоговой ставки со ставкой, действующей в стране резидентства налогоплательщика»¹¹.

Говоря об особенностях переквалификации прибыли КИК, можно согласиться с мнениями авторов иного исследования по проблеме, А. О. Гаврилова и И. В. Хаменушко¹², которые со ссылкой на работу авторитетного исследователя профессора Р. С. Ави-Йона¹³ отмечают, что включение или невключение в налоговую базу контролирующего лица дохода КИК зависит от целей, которые преследуют те или иные страны при введении соответствующих правил в национальную правовую систему. При этом авторы также указывают на наличие презумпции «доходов, которые вызывают опасение», выявляемых в ходе категориального анализа. По нашему мнению, в отношении таких доходов презумпция неосновательности налоговой выгоды является неопровержимой. Такие доходы, в случае их установления, подлежат переквалификации, то есть вменению в полном объеме контролирующему лицу. При наличии иных доходов, выявляемых в ходе категориального анализа, определяется размер облагаемого дохода КИК и доля «сомнительных доходов» в них. На основании указанной информации, как отмечают авторы, надлежит ответить на вопрос, подпадает ли КИК под критерии налогообложения. Далее непосредственно рассчитывается налогооблагаемая база КИК. При этом с целью учета реальной экономической деятельности

10.7256/2306-9899.2014.4.10986. URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=10986 (дата обращения: 20.12.2020).

¹⁰ Милоголов Н. С., Пинская М. Р. Указ. соч.

¹¹ Милоголов Н. С., Пинская М. Р. Указ. соч.

¹² Гаврилов А. О., Хаменушко И. В. Налогообложение контролируемых иностранных компаний: перспективы для реформирования российского законодательства в контексте зарубежной практики // Государственное регулирование общественных отношений. 2018. № 1 (23). URL: <http://gosreg.amchs.ru/pdf/files/23number/articles/Gavrilov-Hamenushko-23.pdf>.

¹³ Здесь имеется в виду ссылка авторов на статью: Avi-Yonah R. S., Halabi O. US Subpart F Legislative Proposals: A Comparative Perspective. Public Law and Legal Theory Working Paper Series. Working Paper No 264 January, 2012. Program in Law & Economics Working Paper Series. Working Paper No 12-003. P. 18.

КИК активные доходы в нее не включаются. Авторы указывают, что в ряде стран, включая Россию, категориальный анализ применяется лишь на первой стадии, а в последующем контролирующему лицу для налогообложения вменяется весь доход КИК, независимо от отнесения его к активным или пассивным. Недостатки такого подхода очевидны. Например, в ситуации, когда пассивный доход КИК составляет 21 %, а активный — 79 %, весь доход КИК будет включен в налоговую базу контролирующего лица, несмотря на то что «сомнительная» доля в нем составляет менее четверти¹⁴.

А. И. Савицкий в контексте указанной проблематики переквалификации по правилам КИК отмечает, что для России, в частности, положения о полном вменении дохода при определении обязанности контролирующего лица вызывают вопросы: каково экономическое основание налога, вменяемого в обязанность одного лица в отношении экономической выгоды, возникшей у другого лица? не является ли налогообложение КИК препятствием к осуществлению конституционных прав контролирующего лица, в том числе прав на занятие не запрещенной законом деятельностью и использование собственного капитала? не будет ли это дискриминацией по признаку места происхождения капитала? Автор указывает на дискуссии вокруг конфликтов, вызванных применением указанных норм в контексте положений ст. 7 соглашений об избежании двойного налогообложения (СИДН), запрещающей облагать налогом доходы от активной предпринимательской деятельности, получаемые через постоянные представительства. Ссылаясь на официальную позицию ОЭСР, выраженную в § 23–25 Комментариев к ст. 1 и § 13 к ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР¹⁵, обращает внимание на отсутствие противоречий между внутригосударственными правилами КИК и СИДН в данной части: это вопрос национальных специальных противо-

уклонительных правил, а СИДН не регулирует вопросы налогообложения собственных резидентов. Не столь очевидно решается коллизия применительно к ст. 10 («Дивиденды»), 21 («Прочие доходы») и 23 («Методы устранения двойного налогообложения»), если считать прибыль КИК в руках контролирующего лица «фиктивными (предполагаемыми) дивидендами» (deemed dividends), пишет автор. По мнению А. И. Савицкого, позиция ОЭСР относительно этой коллизии расплывчата и заключается в том, что пункт 5 ст. 10 Модельной конвенции ОЭСР не запрещает государству резидентства получателя дивидендов (нераспределенной прибыли) облагать их налогом, а затрагивает лишь государство источника таких дивидендов (нераспределенной прибыли). В то же время нерешенными остаются вопросы, считать ли нераспределенную КИК прибыль «фиктивными дивидендами» в смысле ст. 10 СИДН или всё же «прочим доходом» в смысле ст. 21 СИДН и как к ним применять ст. 23 («Методы устранения двойного налогообложения»)¹⁶. Автор также обращает внимание на противоречия между подходом ОЭСР и позицией Федеративной Республики Бразилии: Федеральный административный суд Бразилии (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF) 21.10.2014 принял решение по делу компании Petrobras и пришел к выводу о том, что бразильские правила КИК несовместимы со ст. 7 СИДН с Нидерландами 1990 г. в части обложения налогом на прибыль иностранного дочернего предприятия, но что в то же время это соглашение не ограничивает применение правил КИК в отношении социального взноса на чистую прибыль (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido), поскольку он не охватывается СИДН.

Действительно, в зарубежной литературе вопрос о соотношении правил СИДН и специальных национальных антиуклонительных норм является дискуссионным. Это обусловлено

¹⁴ Гаврилов А. О., Хаменушко И. В. Указ. соч.

¹⁵ Комментарии к Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития по налогам на доход и капитал // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁶ Савицкий А. И. Контролируемые иностранные компании: зарубежный опыт и перспективы в России // Закон. 2015. № 2. Февраль.

прежде всего тем, что правила КИК образуют механизм предотвращения уклонения от уплаты налогов, который обычно предусматривает, что акционеры — резиденты иностранных компаний облагаются налогом на долю нераспределенного дохода этих компаний. Этот механизм отклоняется от общепринятого в международном налогообложении правила, согласно которому иностранный доход иностранной корпорации не облагается налогом в стране проживания акционера, даже если акционер контролирует компанию (при условии, что прибыль не распределяется). Таким образом, налогоплательщик может, открыв компанию в другой стране, отложить налогообложение этого дохода в государстве его постоянного местожительства/местонахождения; то же самое верно, даже если нет отдельных юридических лиц, поскольку иностранные постоянные представительства также исключаются из налогообложения страной нахождения компании. Именно эта ситуация, указывается в издании, может привести к различию в налоговом режиме между внутренним и иностранным доходом и вызвать эрозию внутренней налоговой базы. С точки зрения международного налогового права вопрос, совместимы ли правила КИК с налогообложением СИДН, является дискуссионным, но по умолчанию действительно конфликт очевиден (в том числе с положениями ст. 7 СИДН)¹⁷.

Дополнительно следует заметить, что во многих странах договоры обычно не заключаются с целью дать какие-либо указания относительно того, как должна быть установлена связь между доходом и лицом для целей СИДН. В том же отношении М. Ланг заявляет: «...налоговые соглашения не принимают никаких независимых решений о вменении прибыли тому или иному лицу... Таким образом, основываются налоговые соглашения на решениях о таком вменении, принятых на основании национальных норм»¹⁸.

Можем сказать, что в основе специальной налоговой переквалификации доходов КИК, как правило, лежит либо опровержимая, либо неопровержимая презумпция получения контролирующим лицом необоснованной налоговой выгоды, базирующаяся на национальных правилах той или иной юрисдикции. При этом переквалификация прибыли КИК может основываться на признании ее в качестве полученной от пассивной предпринимательской деятельности и квалификации ее в качестве дивидендов, либо от активной предпринимательской деятельности.

Сравнение национальных подходов России и Бразилии к налоговой переквалификации доходов по правилам КИК

Поскольку, как мы отмечали ранее, в основе налоговой переквалификации с использованием правил КИК по умолчанию лежит презумпция сокрытия налоговым резидентом нераспределенной экономической выгоды (дохода, прибыли), сгенерированной в результате деятельности контролируемой им иностранной компании (нерезидента), расположенной в низконалоговой и безналоговой юрисдикции, необходимо учитывать, что подходы России и Бразилии в данной части различаются.

Подход Бразилии

В отличие от Российской Федерации, где правила КИК содержатся в кодифицированном акте (ст. 25.13, 25.14 НК РФ), в Федеративной Республике Бразилии правила контролируемых иностранных компаний представлены положениями отдельного Федерального закона № 12.973 от 14.05.2014¹⁹.

Исторически так сложилось, что правила КИК в Федеративной Республике Бразилии начиная

¹⁷ См. подробнее дискуссию в коллективном труде: Tax treaties: views from the bridge — building bridges between law and economics / eds. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer. Amsterdam : IBFD, eBook, 2010. Par. 3.3.2.

¹⁸ Цит. по: Tax treaties: views from the bridge — building bridges between law and economics. Par. 3.2.

¹⁹ LBTU — Legislação de Tributação em Bases Universais das controladas e coligadas no exterior. Law 12.973/2014 // URL: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm (дата обращения: 23.09.2020).

с момента введения в 1996 г. распространяли свое действие на все контролируемые национальными резидентами компании, вне зависимости от места нахождения инкорпорации КИК. Иными словами, если дочерняя по отношению к бразильской компания учреждена в ФРГ, то независимо от того, распределяет ли она свою прибыль материнской компании, находящейся в Федеративной Республике Бразилии, налогообложение прибыли КИК будет осуществлено в стране налогового резидентства материнской компании.

Таким образом, с момента принятия указанных правила КИК бразильскими исследователями не воспринимались в качестве антиуклонительных мер, и потребовалось долгих 12 лет для признания их неконституционными. Указанное обстоятельство и повлекло за собой соответствующее изменение законодательства и корректировку положений правил КИК²⁰.

Закон № 12.973 от 13.05.2014 изменил ранее действовавшие в Бразилии правила КИК в связи с неконституционностью их применения к ассоциированным компаниям, не расположенным в низконалоговых юрисдикциях. Однако по-прежнему в целом до настоящего времени предполагается налогообложение прибыли КИК независимо от ее распределения по стране, а также закрепляется распространение на компании, контролируемые через косвенное владение (второго и последующего уровней)²¹.

Таким образом, установленные правила отличаются от рекомендаций Плана BEPS, поскольку в Бразилии нет юридического и экономического теста для определения КИК или

исключения признания КИК в тех случаях, когда прибыль облагается по эффективной ставке налогообложения, аналогичной применимой в Бразилии²². В соответствии с установленным режимом налогообложения прибыль, полученная КИК, включается в результаты деятельности материнской компании в Федеративной Республике Бразилии независимо от порядка ее распределения между юрисдикциями, местонахождения КИК, уровня участия и ее характеристики как полученной от активной или пассивной предпринимательской деятельности.

Необходимо также отметить, что бразильское законодательство²³ не содержит и расширенного круга субъектов, позволяющих в соответствии с рекомендациями ОЭСР включать по умолчанию в перечень контролируемых организацией такие образования, как постоянные представительства за рубежом или транспарентные компании²⁴.

В законе лишь проводится различие в том, как бразильские компании могут действовать за рубежом. В частности, указывается на возможность осуществления деятельности через иностранные дочерние компании (португ. — *controlada*) и иностранные филиалы (португ. — *coligadas*), которые подчиняются национальным правилам КИК²⁵. В соответствии с п. 2 ст. 243 Закона № 6.404/1976, контролируемая иностранная дочерняя компания — это организация, в которой контролирующая материнская корпорация (бразильская компания) непосредственно или через другую контролируемую организацию (косвенный контроль) имеет право на постоянные права акционера (участника), обеспечиваю-

²⁰ GAARs — A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World / M. Lang, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer et al. IBFD eBook. P. 291 in Apple Books.

²¹ GAARs — A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World. P. 293 in Apple Books.

²² Brazil — BEPS Country Monitor : Quick Reference Tables IBFD // URL: https://online.ibfd.org/document/beps_br (дата обращения: 23.12.2020).

²³ Planalto. Lei 12,973. 13th of May 2014 // URL: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm (дата обращения: 12.11.2020).

²⁴ OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules. Action 3 — 2015. Final Report. P. 21.

²⁵ *Vellasco Lessa C.* CFC Rules: an evaluation of Brazilian legislation and BEPS Action 3: Should Brazil change its national law to be in line with OECD BEPS Action 3? Master thesis. International Business Taxation, International Business Tax Law. Tilburg School of Law. Tilburg University, 2017. URL: <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=144371> (дата обращения: 23.12.2020).

щие право голоса и право избирать большинство руководящих органов или членов совета директоров иностранной дочерней компании²⁶.

Филиалы определяются в ст. 243, § 1, к ним относятся также юридические лица, в которых бразильская материнская компания владеет не менее 10 % акций и имеет право влиять на процесс принятия решений иностранным филиалом, не контролируя его. Значительное влияние предполагается, когда инвестор владеет 20 % или более капитала иностранного филиала, не контролируя его²⁷.

Бразильское законодательство не исключает и конструктивного владения в ст. 83 закона № 12.973, в соответствии с которой юридическое лицо, имеющее место нахождения в Бразилии, которое владеет акциями иностранного филиала и вместе с юридическими или физическими лицами, имеющими место нахождения или проживающими в Бразилии или за рубежом, которые считаются связанными с иностранным взаимозависимым лицом, имеют более 50 % голосующих прав взаимозависимого лица за рубежом, рассматривается как контролирующая компания.

Таким образом, Бразилия принимает правовые критерии контроля, основанные на владении большинством голосующих прав в дочерней компании за рубежом или на праве собственности на нее²⁸.

Бразильским законодательством, в противоречие Действию 3, не предусмотрено никаких ограничений для применения национального законодательства о КИК, следовательно, вся прибыль, полученная зарубежными филиалами, облагается налогом каждый год автоматически, независимо от выполнения каких-либо требований.

Таким образом, в основе налоговой переквалификации по правилам КИК в Бразилии лежит неопровержимая презумпция получения налоговой выгоды контролирующим лицом от перемещения дохода КИК.

Подход Российской Федерации

В России принятие норм о налогообложении КИК произошло в 2015 г.²⁹ и стало частью беспрецедентных мер по борьбе с офшорами, официально анонсированной на государственном уровне в 2011 г.³⁰ Согласно пояснительной записке к рассмотренному законопроекту, основной целью его принятия явилось «создание действенного механизма пресечения использования низконалоговых юрисдикций с целью создания необоснованных преференций и получения необоснованной налоговой выгоды, а также совершенствование норм законодательства о налогах и сборах в части налогообложения и контроля иностранных организаций»³¹.

В Российской Федерации в период до введения правил КИК противодействие перетеканию

²⁶ Planalto. Lei 6.404. 15th December 1976 // URL: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm (дата обращения: 12.11.2020).

²⁷ Разница между филиалом *forei* (*coligada*) и контролируемым предприятием заключается в том, что в первом случае инвестор (бразильская компания) не имеет права голоса, позволяющего ему избирать совет директоров.

²⁸ *Vellasco Lessa C.* Op. cit.

²⁹ Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // СЗ РФ. 2014. № 48. Ст. 6657.

³⁰ См.: *Селиванова М., Гринкевич В.* Атака на офшоры: власть требует от бизнеса большей прозрачности // URL: <https://1prime.ru/Politics/20111223/753211535.html>.

³¹ См.: пояснительная записка к проекту федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // URL: [http://asozd2c.duma.gov.ru/addwork/scans.nsf/ID/B958597F7258458643257D79002B53E7/\\$FILE/630365-6.PDF?OpenElement](http://asozd2c.duma.gov.ru/addwork/scans.nsf/ID/B958597F7258458643257D79002B53E7/$FILE/630365-6.PDF?OpenElement) (дата обращения: 13.12.2020).

налоговой базы в иностранные юрисдикции осуществлялось посредством переквалификации на основании национальных общих антиуклонительных норм (англ. — GAARs)³². В частности, национальные налоговые органы, опираясь на так называемую судебную доктрину «необоснованной налоговой выгоды»³³, при наличии достаточных оснований (например, указывая на технический характер компании, созданной лишь с целью минимизации налогов) вправе были не признавать для целей налогообложения расходы по налогу на прибыль (например, расходы на выплату роялти, процентов по заемным обязательствам) иностранной организации (например, в случае признания ее резидентом Российской Федерации).

Такой подход позволял переквалифицировать доходы иностранной структуры в полном объеме, смещая бремя их налогообложения на российского налогового резидента. В результате, несмотря на то что сами по себе операции организации с иной структурой из иностранных юрисдикций не являлись безусловным основанием для налоговой переквалификации доходов и расходов налогоплательщика и от налоговой администрации не требовалось существенных усилий для доказывания получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, механизмы не являлись эффективными в борьбе с выводом активов за рубеж. Злоупо-

требления и манипулирование налоговой базой с использованием иностранных структур, в том числе без образования юридических лиц, продолжались, а в случае наличия оснований для переквалификации ей был подвержен весь доход налогоплательщика.

Введением в национальное налоговое законодательство положений по КИК одновременно с правилами фактического права лиц на доход, налогового резидентства (домицилия) организаций предполагалось исправить ситуацию.

В НК РФ налогообложению КИК посвящена глава 3.4. По смыслу п. 1 и 3 ст. 25.13 НК РФ контролируемой иностранной компанией признается иностранная организация, удовлетворяющая одновременно всем следующим условиям:

- 1) организация не признается налоговым резидентом Российской Федерации;
- 2) контролирующим лицом организации являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации с долей участия в организации более 25 %.

Переквалификация прибыли КИК производится с учетом положений ст. 25.15 НК РФ в совокупности с применимыми положениями ст. 309.1, 312 НК РФ.

Так, в п. 4 ст. 309.1 НК РФ приведены положения, позволяющие на основе открытого перечня классифицировать доходы в качестве получен-

³² Подробнее см.: *Раков И. А.* Проблемы переквалификации доходов и операций для целей противодействия уклонению от налогообложения в государствах БРИКС (на примере России и Бразилии) // *Налоги и налогообложение*. 2017. № 2. С. 45–57. DOI: 10.7256/2454-065X.2017.2.21527. URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=21527 (дата обращения: 13.12.2020).

³³ См. применяемые иные судебные доктрины: «концепция деловой цели», «реальности хозяйственных операций», «существо над формой». Указанные судебные доктрины получили свое развитие в российской правоприменительной практике с изданием постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», во многом воспринявшего передовые зарубежные подходы к борьбе с уклонением от налогообложения. Основные правила соответствуют общим антиуклонительным нормам многих государств или GAARs (General Anti-Avoidance Rules) о том, что любые операции налогоплательщика, направленные исключительно на минимизацию налогов, не могут рассматриваться в качестве имеющих деловую цель. Соответственно, любая выгода, полученная от таких операций, не может быть признана обоснованной, как не может быть признана обоснованной налоговая выгода, полученная в результате операций, имеющих в действительности своей целью иные правовые последствия (экономическая сущность операций), нежели предусмотренные избранной налогоплательщиком и его контрагентом правовой формой документального отражения указанных операций (правовая форма).

ных от активной или пассивной деятельности. С учетом определения вида дохода производится либо его включение в налоговую базу КИК при определенных условиях пропорции (п. 3 ст. 25.13-1 НК РФ)³⁴, либо исключение таких доходов, в случае если они имеют признаки доходов от активной деятельности (п. 3, 5 и 6 ст. 25.13 НК РФ).

Таким образом, положения российских специальных антиуклонительных правил, в отличие от бразильской модели, в части механизмов переквалификации прибыли КИК, по нашему мнению, используют опровержимую презумпцию получения необоснованной налоговой выгоды в результате совершения операций с иностранной структурой. При этом, в силу того что законодатель для целей переквалификации использует категориальный анализ и не прибегает к сущностному, возникают риски ошибок квалификации доходов, целью получения которых не являлась налоговая выгода (например, доходов от реальной активной предпринимательской деятельности КИК за пределами страны резидентства контролирующего лица).

Заключение

С учетом целей, задач и вызовов на современном этапе развития многостороннего стратегического сотрудничества государств БРИКС в сфере борьбы с размыванием налоговой базы и уклонением от уплаты налогов, принимая во

внимание общий тренд на унификацию законодательств применительно к положениям Плана BEPS, для целей совершенствования национальных предписаний о налоговой переквалификации по правилам налогообложения КИК, можно сделать следующие предварительные выводы.

Во-первых, унификация и гармонизация правил КИК в государствах БРИКС должны производиться на основе единых принципов, с учетом консенсуса, определенного Действием 3 Плана BEPS, но, безусловно, и национальных подходов государств. В частности, в России и Бразилии до настоящего момента сохраняются существенные различия в подходах к переквалификации прибыли КИК (в России действует опровержимая презумпция квалификации доходов как необоснованной налоговой выгоды, в Бразилии — неопровержимая презумпция, позволяющая все доходы КИК квалифицировать в качестве таковых). И в том и другом случае имеются угрозы для иностранных холдинговых структур, если они частью своей находятся в низконалоговых юрисдикциях³⁵, что не способствует инвестиционной привлекательности юрисдикций государств — членов БРИКС.

Во-вторых, представляется, что с практической точки зрения категориальный подход к отбору доходов иностранных структур для переквалификации по правилам КИК в России, в отсутствие углубленного сущностного анализа всех обстоятельств, и подход Бразилии, позволяющий переквалифицировать всю прибыль КИК и обложить ее у материнской структуры,

³⁴ Если доля доходов от пассивной деятельности в общей сумме доходов КИК по данным ее финансовой отчетности составляет не более 20 %, то такая КИК признается активной иностранной компанией, и ее прибыль освобождается от налогообложения. Подробнее по теме см.: *Старженецкая Л. Н.* Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2016. С. 112.

³⁵ Например: *Normus Case* (2011). Дело касалось применения положений ст. 7 СИДН Бразилия — Болгария в качестве блокирующей применение ст. 74 временной меры № 2,158-35 2001,308. Это решение было основано на аргументе: бразильское налоговое законодательство не влияет на прибыль иностранной дочерней компании (что запрещено ст. 7 СИДН), однако оно применяется к прибыли бразильской контрольной компании, то есть предусматривает, что налоговая база налогоплательщика включает прибыль, полученную его дочерней компанией. Включение в его капитал происходит в результате применения метода долевого участия (МЕР). Таким образом, налогообложение обращается на прибыль бразильской компании, что блокирует применение ст. 7 СИДН. Статья 74 МП № 2,158-35 является аутентичной нормой КИК (налоговой нормой по результатам контролируемого иностранного государства), понимаемой

вне зависимости от распределения ее внутри группы, требует при первичной квалификации отношений налогоплательщиком для целей налогообложения соблюдения следующего:

— транспарентного поведения и прозрачности. Структура налогоплательщика должна быть понятна и прозрачно представлена в отношениях с налоговыми органами (от бенефициаров до контрагентов — источника выплаты дохода);

— деловой цели и экономического содержания отношений. Агрессивное налоговое планирование игнорирует деловую цель, преследуя цель снизить налоговое бремя бизнеса, что несет риски переквалификации деятельности и сделок по правилам КИК;

— рисков низконалоговых юрисдикций. И в России, и в Бразилии риски использования технических посредников из низконалоговых юрисдикций, с учетом последствий обложения всей полученной прибыли КИК, высоки.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Гаврилов А. О., Хаменушко И. В. Налогообложение контролируемых иностранных компаний: перспективы для реформирования российского законодательства в контексте зарубежной практики // Государственное регулирование общественных отношений. — 2018. — № 1(23). — URL: <http://gosreg.amchs.ru/pdf/files/23number/articles/Gavrilov-Hamenushko-23.pdf>.
2. Гидирим В. А. Налогообложение иностранных контролируемых компаний: международная практика // Международное право. — 2014. — № 4. — С. 42–140. — DOI: 10.7256/2306-9899.2014.4.10986. — URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=10986 (дата обращения: 13.12.2020).
3. Милоголов Н. С., Пинская М. Р. Правила налогообложения контролируемых иностранных компаний: сравнительный анализ // URL: <https://www.nifi.ru/images/FILES/Journal/Archive/2014/4/04.pdf> (дата обращения: 13.12.2020).
4. Раков И. А. Проблемы переквалификации доходов и операций для целей противодействия уклонению от налогообложения в государствах БРИКС (на примере России и Бразилии) // Налоги и налогообложение. — 2017. — № 2. — С. 45–57. — DOI: 10.7256/2454-065X.2017.2.21527. — URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=21527 (дата обращения: 13.12.2020).
5. Савицкий А. И. Контролируемые иностранные компании: зарубежный опыт и перспективы в России // Закон. — 2015. — № 2.
6. Старженецкая Л. Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2016.

Материал поступил в редакцию 19 января 2021 г.

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Gavrilov A. O., Hamenushko I. V. Nalogooblozhenie kontroliruemyh inostrannyh kompanij: perspektivy dlya reformirovaniya rossijskogo zakonodatel'stva v kontekste zarubezhnoj praktiki // Gosudarstvennoe regulirovanie obshchestvennyh otnoshenij. — 2018. — № 1(23). — URL: <http://gosreg.amchs.ru/pdf/files/23number/articles/Gavrilov-Hamenushko-23.pdf>.

как норма, направленная на устранение отсрочки налогообложения прибыли, полученной за рубежом. Подробнее анализ см.: *Ferreira Bolan R., Duarte Paes G., Couto A. C. Caso Normus // Tributação Internacional : Análise de Casos. Vol. 3 / ed. L. Ftas de Moraes, Castro. São Paulo : MP Editora, 2015. P. 325–348.*

2. Gidirim V. A. Nalogooblozhenie inostrannykh kontroliruemykh kompanij: mezhdunarodnaya praktika // Mezhdunarodnoe pravo. — 2014. — № 4. — S. 42–140. — DOI: 10.7256/2306-9899.2014.4.10986. — URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=10986 (data obrashcheniya: 13.12.2020).
3. Milogolov N. S., Pinskaya M. R. Pravila nalogooblozheniya kontroliruemykh inostrannykh kompanij: sravnitel'nyj analiz // URL: <https://www.nifi.ru/images/FILES/Journal/Archive/2014/4/04.pdf> (data obrashcheniya: 13.12.2020).
4. Rakov I. A. Problemy perekvalifikacii dohodov i operacij dlya celej protivodejstviya ukloneniyu ot nalogooblozheniya v gosudarstvakh BRIKS (na primere Rossii i Brazilii) // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2017. — № 2. — S. 45–57. — DOI: 10.7256/2454-065X.2017.2.21527. — URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=21527 (data obrashcheniya: 13.12.2020).
5. Savickij A. I. Kontroliruemye inostrannye kompanii: zarubezhnyj opyt i perspektivy v Rossii // Zakon. — 2015. — № 2.
6. Starzheneckaya L. N. Pravovoe regulirovanie nalogooblozheniya kontroliruemykh inostrannykh kompanij: opyt zarubezhnykh stran i Rossii : dis. ... kand. yurid. nauk. — M., 2016.