

## **Прогнозирование и планирование в налогообложении**

# **Международное налоговое планирование**

- ✓ **Опыт прогнозирования и планирования развитых индустриальных стран**
- ✓ **Тенденции развития международного налогового планирования**

## **Опыт прогнозирования и планирования развитых индустриальных стран**

Международное налоговое планирование (МНП) - это выбор между вариантами и методами осуществления деятельности и размещения активов, направленный на достижение возможно более низкого уровня возникающих при этом налоговых обязательств.

Международное налоговое планирование как составная часть корпоративного налогового планирования представляет собой процесс систематического использования оптимальных законных налоговых способов и методов для установления желаемого будущего финансово-хозяйственного состояния организации при проведении различных международных операций в условиях ограниченности ресурсов.

Результатом данного налогового планирования являются совокупная налоговая экономия и максимизация совокупной чистой прибыли хозяйствующего субъекта, возникающие во всех юрисдикциях деятельности и регистрации в соответствии с принципом резидентства.

Задачи международного налогового планирования:

- учет всех налогов, уплаченных во всех юрисдикциях, специфики различных элементов налогов (ставок, налоговой базы, предоставляемых льгот и т. д.);

- изыскание наиболее рациональных способов оптимизации таких налогов (в том числе и на репатриацию доходов);

- эффективное использование различных способов урегулирования международного двойного налогообложения;

- максимизация глобального дохода хозяйствующего субъекта за счет снижения его совокупного налогового бремени.

Внутренний и международный аспекты управления налоговым процессом фирмы на практике очень тесно взаимосвязаны, что должно учитываться как зарубежными компаниями, так и российскими хозяйствующими субъектами.

На этапе принятия решений о размещении хозяйствующего субъекта и его органов управления очень важно знать, как определяется резидентство предприятий в конкретной стране. Компания считается резидентом, если:

- включена в состав членов компаний страны, ведет бизнес, органы управления находятся в стране, контрольные держатели акций находятся в стране (Австралия);

- зарегистрирована в стране (Болгария, Венгрия, Греция, Кипр, Финляндия, Чехия, Швеция, Эстония, Япония);

- зарегистрирована в стране или центральные органы управления находятся в стране (Австрия, Германия, Дания, Канада, Люксембург, Швейцария);

- центральные органы управления находятся в стране (Бельгия, Испания, Италия, Норвегия);

- зарегистрирована в стране или контроль и управление осуществляются в стране (Великобритания);

- контроль и управление осуществляются в стране (Британские Виргинские острова, Индия, Польша, Сингапур);

- ведет деятельность в стране (КНР, Монако, Марокко);

- источник дохода находится в стране (Гонконг),

- постоянное учреждение находится в стране (Индонезия, Перу);

- создана по законам страны (Нигерия, Нидерланды, США).

В России для определения резидентства компании используется критерий места регистрации.

Благодаря применению разных подходов к определению резидентства в различных странах возможна оптимизация налоговых платежей.

Налоговая система в различных странах включает разнообразные не только по названию, но и по порядку исчисления и уплаты налоги. Однако ряд налогов существует практически во всех странах: корпоративный налог, НДС, налог на имущество, налог на дивиденды.

Корпоративный налог на прибыль имеет ряд особенностей в разных странах. Ставки данного налога колеблются от 0 % в оффшорных зонах до 78 % в

Норвегии (с учетом нефтяного налога 50 %). Целый ряд нефтедобывающих стран регулирует развитие нефтяной отрасли не с помощью акцизов, а путем установления повышенных ставок налога на прибыль.

Средний уровень ставок по налогу на прибыль составляет порядка 30 -40 %, и наблюдается практически всеобщая тенденция по их снижению. Таким образом, принимая решения о возможных вариантах размещения своего капитала, необходимо тщательно проанализировать налоговые режимы в соответствующих странах, и если планируется получение значительных финансовых результатов (прибыли), то целесообразно ориентироваться на страны с пониженными ставками налога на прибыль. Например, менее 20 % (ниже, чем в России) ставка налога на прибыль установлена в таких странах, как Бразилия, Лихтенштейн, Люксембург, в определенных отраслях - Великобритания, США.

Налоговой базой корпоративного налога является прибыль как разница между полученными доходами и произведенными расходами. Оставшаяся после уплаты корпоративного налога часть прибыли, как правило, облагается налогом на дивиденды, если она распределяется среди акционеров, и налогом на перераспределение прибыли, если она остается в виде резервов корпорации. Несмотря на определенную гармонизацию налоговых систем различных стран, можно говорить лишь о сходстве порядка определения налоговой базы по налогу на прибыль и ее расчета, так как для каждой из стран характерен свой состав расходов, включаемых в вычеты из совокупного годового дохода.

Следует также отметить, что в некоторых из этих стран существуют различия между налоговым и бухгалтерским учетом. В частности, не требуется соответствия между налоговым и бухгалтерским учетом в Аргентине, Болгарии, Испании, Италии, Канаде, Нидерландах, Норвегии.

Например, при оценке товарно-материальных запасов для целей налогообложения имеются отличия по сравнению с Россией. В Австралии, Бразилии, Венгрии, Канаде, на Кипре не используется метод ЛИФО. В Германии, как правило, не применим метод ФИФО. В Австрии, Бельгии амортизируемое имущество обычно оценивается ниже рыночной стоимости.

Существуют определенные особенности по амортизационной политике для целей налогообложения. Количество групп, в которые объединяются основные средства с различными сроками полезного использования для целей начисления амортизационных отчислений, различается по странам: девять групп - в США; восемь групп - в Норвегии, Польше; шесть групп - в Австралии; четыре группы - в Австрии, Венгрии, Швейцарии, Японии. По трем группам классифицируется амортизируемое имущество в Бразилии, Великобритании.

Таким образом, установление в России десяти групп амортизируемого имущества в целом соответствует мировой практике.

Имеются и другие особенности амортизационной политики по отдельным странам. В Австралии установлены скидки для имущества, приобретенного после 1991 г., специальные нормы применяются к автотранспорту. В Австрии и ряде других стран разрешен только линейный метод начисления амортизационных отчислений. В Венесуэле не начисляется амортизация на недвижимое имущество, сдаваемое в аренду. В Германии в дополнение к обычной амортизации из налогооблагаемой прибыли вычитается величина специальной амортизации. В Греции применяется ускоренная амортизация для вновь созданных компаний. В Дании стоимость приобретения и эксплуатации природных ресурсов является объектом специальных правил. В Канаде компаниям по добыче руды, нефти и газа разрешено делать амортизационные отчисления 100 % по затратам на исследовательскую деятельность.

Результаты проведенного анализа амортизационной политики позволяют сделать вывод не только о ее разнообразии, но и о направленности на стимулирование приоритетных отраслей и районов в зависимости от специфики конкретной страны, что целесообразно использовать при последующем реформировании налоговой системы РФ в части стимулирования инвестиционной активности хозяйствующих субъектов.

В практике налогового планирования зарубежных стран особое внимание уделяется возможности переноса убытков. В России согласно ст. 283 Налогового кодекса РФ возможен перенос убытков вперед на десять лет. В зарубежных странах

можно выделить следующие особенности переноса убытков:

- 1) на любое количество лет вперед - Австралия, Австрия, Швеция;
- 2) на любое количество лет вперед и на один год назад - Великобритания;
- 3) на два года вперед - США, Украина (20 кварталов);
- 4) на три года вперед - Нидерланды, Филиппины;
- 5) на пять лет вперед - Бельгия, Дания, Италия, Япония;
- 6) на десять лет - Норвегия (15 лет - для объектов специального нефтяного налога), Финляндия.

В Германии по выбору налогоплательщика убытки для обложения налогом на корпорации могут быть отнесены к предыдущим налоговым периодам и возмещены за счет налогооблагаемой прибыли предыдущих двух лет. Оставшиеся убытки относятся к будущим периодам без ограничения срока. Для целей обложения торговым налогом убытки можно относить только на будущие периоды.

В большинстве стран налог на прибыль уплачивается ежегодно, хотя есть страны с месячными и квартальными сроками уплаты.

Многие страны разработали законодательства, которые позволяют использовать режимы «налогового рая», являющиеся важным самостоятельным направлением международного налогового планирования.

## **Тенденции развития международного налогового планирования**

Почти в любой стране существует вид деятельности, режим налогообложения которого более выгоден благодаря специфике национального налогового законодательства. Некоторые государства строят экономическую политику на привлечении фирм зарубежных стран посредством установления льготного режима налогообложения или предоставления им налоговых льгот. По уровню налогового бремени все страны мира условно можно разделить на две большие группы, различающиеся по уровню налогообложения и государственного контроля над коммерческой деятельностью:

- 1) юрисдикции с высокими налогами;
- 2) юрисдикции с либеральным налогообложением.

К юрисдикциям с высоким уровнем налогообложения относится большинство промышленных стран с развитой рыночной экономикой. Ставки налога на прибыль и индивидуального подоходного налога здесь составляют порядка 30 - 60 %, а ставки налогов на распределение прибыли в форме процентов, дивидендов и роялти - 15 - 35 %. Деятельность хозяйственных субъектов строго регламентирована, действуют специальные правовые нормы, ограничивающие внутрифирменные операции и использование зарубежных фирм с целью минимизации налогов. В данных странах существует также достаточно жесткая процедура создания компаний, контроль финансовой отчетности, а в случаях нарушения налогового законодательства применяются суровые штрафные и уголовные санкции.

Юрисдикции со льготным налогообложением, в свою очередь, можно разделить на две группы. К первой относятся юрисдикции, где при достаточно высоком уровне подоходного налога применяется система специальных налоговых льгот, касающихся деятельности компаний определенных типов, в том числе холдинговых, финансовых и торговых; механизма перевода доходов и репатриирования прибылей. Налоги, взимаемые в этих странах при

вывозе и репатриировании дивидендов, банковского процента, платежей роялти и некоторых других видов дохода, обычно снижены. Страны этой группы отличаются также либеральными валютными и таможенными режимами.

Ко второй группе относятся государственные образования и административные территории, называемые налоговыми гаванями, или налоговыми убежищами, в которых предельно упрощен порядок регистрации юридических лиц и значительно снижены (или отсутствуют) налоги на прибыль.

От налогового убежища (страны) необходимо отличать налоговый оазис - территорию в пределах одного государства, на которой действует льготный порядок налогообложения. К налоговым оазисам относятся порты, экономические зоны, зоны свободного предпринимательства.

Оффшорные зоны являются одной из разновидностей свободных зон. Термин «оффшорный» не является официальным в деловом мире, а используется для упрощения определения тех компаний, которые отвечают следующим условиям:

- принадлежат нерезидентам страны регистрации;
- не имеют реальных офисов в стране регистрации и управляются из-за рубежа;
- не имеют права извлекать доходы из местных источников и по этой причине не являются конкурентами для местных компаний;
- не подлежат в стране регистрации никакому налогообложению;
- сдают только минимальную юридическую отчетность, финансовая отчетность отсутствует;
- ежегодно платят некоторую пошлину за продление регистрации.

Оффшорной считается компания, которая не ведет хозяйственной деятельности в стране своей регистрации, а владелец этой компании - нерезидент данной страны. Оффшорные центры - это страны и территории, проводящие регистрацию компаний иностранных резидентов под своей юрисдикцией и предоставляющие им право ведения льготных зарубежных коммерческих операций под своим «мягким» контролем на основании действующих законов.

Основным признаком оффшорной юрисдикции является льготный характер



налогообложения. Налоговые льготы для компаний, зарегистрированных в оффшорной зоне, или оффшорных компаний весьма существенны и, как правило, представляют собой полное освобождение от уплаты всех местных налогов. Льготный режим в оффшорной зоне определяется также отсутствием валютных ограничений, свободным вывозом прибылей, отсутствием таможенных пошлин и сборов для иностранных инвесторов, низким уровнем уставного капитала. Важным фактором привлекательности оффшора является стабильность этого режима.

Для хозяйствующих субъектов оффшорная компания является как инструментом налогового планирования, так и средством управления риском и повышения надежности вложения капиталов.

Для небольших компаний оффшорный бизнес предоставляет широкие возможности доступа к современным формам финансового сервиса (например, корпоративным кредитным карточкам), к услугам по владению и распоряжению недвижимостью, управлению капиталом, к простым схемам налогового планирования.

Методы и технологии оффшорного бизнеса в настоящее время становятся все более разнообразными. В оффшорных схемах в настоящее время задействованы не только предприятия корпоративного типа, но и другие организационно-правовые формы бизнеса: предпринимательское партнерство, компании с ограниченной ответственностью, а также некоторые комбинированные формы. Оффшорный бизнес активно осваивает операции инвестиционного и эмиссионного характера.

Расширение спектра оффшорных услуг в России в полной мере соответствует мировым тенденциям развития этого сектора. В современных условиях перед российскими предпринимателями встают вопросы по организации взаимодействия с зарубежными компаниями и эффективному управлению своими ресурсами. С помощью схем международного налогового и финансового планирования они стремятся разместить свои активы наиболее надежным, конфиденциальным и доходным образом.

В современных условиях международное налоговое планирование должно

осуществляться в рамках действующей системы ограничений. Для этого формируются специальные «каналы» для международных переводов капиталов и доходов от них. Разрабатываются схемы валютного хеджирования зарубежных финансовых активов, организуется управление временно свободными остатками и резервами зарубежных фирм. Ресурсы концентрируются на счетах компаний и банков в максимально благоприятных, с налоговой точки зрения, и политически стабильных юрисдикциях. Механизм международного планирования финансовых операций интенсивно осваивается и российским бизнесом.

В мировой деловой практике выработано большое количество корпоративных схем и организационных методов, обеспечивающих оптимальное проведение зарубежных операций.