

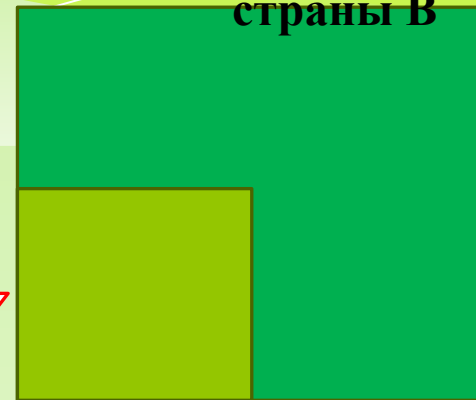
Международное двойное налогообложение

Международное двойное налогообложение (двойное юридическое налогообложение)

Дивиденды из
источников в
стране А.



Глобальная (совокупная)
прибыль компании – резидента
страны В



Удерживается налог у
источника выплаты
дивидендов

Взимается налог на
глобальную прибыль
компании по принципу
резидентства

ВИДЫ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Юридическое (международное) двойное налогообложение – взимание сопоставимых налогов в двух и более государствах с одного налогоплательщика в отношении одного объекта и за сопоставимые периоды.

Причины двойного налогообложения

- * налогоплательщик с постоянным местопребыванием в одной стране (стране постоянного местопребывания) извлекает доходы из источников на территории другой страны (страны источника дохода);
- * налогоплательщик может оказаться для целей налогообложения резидентом одновременно двух стран, если их законодательство использует разные критерии определения статуса резидента;
- * один и тот же налогоплательщик облагается сопоставимыми налогами в отношении одного и того же объекта налогообложения в двух или более государствах за один и тот же период

Причины двойного налогообложения (обобщение)

- * по национальному законодательству нескольких государств налогоплательщик признается резидентом и соответственно несет неограниченную налоговую ответственность перед каждым из них в отношении объектов налогообложения;
- * у резидента одного государства возникает объект налогообложения на территории другого государства и оба эти государства взимают налог с этого объекта налогообложения;
- * несколько государств подвергают одно и то же лицо, не являющееся резидентом ни одного из них, налогообложению по объекту, который возникает у налогоплательщика в этих государствах

Механизм устранения двойного налогообложения в международных соглашениях

Установление понятийного аппарата – определение терминов

Определение схемы устранения двойного налогообложения, при котором каждое государство взимает налог только с конкретного вида доходов

Установление механизма устранения двойного налогообложения в случае, если налогообложение всех видов доходов сохраняется за обоими государствами

Устранение дискриминационного н/о налогоплательщика в других странах

Обмен информацией между компетентными органами в целях недопущения уклонения от н/о

Определение методов устранения двойного налогообложения

Методы устранения двойного налогообложения

Методы устранения международного двойного налогообложения

Для организаций – нерезидентов –
налогообложение из источников

Для организаций –
резидентов

Налогообложение
доходов от
коммерческой
деятельности

Налогообложение
инвестиционных
доходов

Использование
института
«постоянного
представительства»

Применение
пониженных ставок
налога и
освобождение от
налога

**Метод
освобождения:**
- полный,
- с прогрессией;
**Метод кредита
(зачета):**
- полный,
- обыкновенный;
**Метод налоговых
кредитов**
:

Методы устранения международного двойного налогообложения

Полное освобождение: доход, полученный в зарубежном государстве-источнике, не включается в налоговую базу при исчислении налога в стране резидентства;

Освобождение с прогрессией: доход, полученный в зарубежном государстве-источнике, не облагается налогом в стране резидентства, но суммируется с другими доходами налогоплательщика для применения к нему более высокой ставки при прогрессивном налогообложении.

Полный кредит(зачет): вычитается вся сумма налога, уплаченного в зарубежном государстве-источнике.

Обычный кредит (зачет): вычитается налог, уплаченный в зарубежном государстве-источнике в сумме, не превышающей сумму налога, который был бы исчислен в стране резидентства с дохода, полученного в государстве-источнике.

Методы устранения международного двойного налогообложения

Пример. Совокупный доход хозяйствующего субъекта составляет 100000 ед., из которых 80000 ед. образуется в стране Р – государстве резидентства и 20000 ед. – доход в стране И (стране-источнике данного дохода). Налоговые ставки:

1. В стране Р: для дохода в 80000 – 30%;
для дохода в 100000 – 35%.
2. В стране И: для дохода в 20000:
в первом случае (!) – 20% (4000);
во втором случае (!!) – 40% (8000).

Вариант отсутствия методов устранения международного двойного налогообложения

(!) В стране-источнике И налог уплачивается с 20000 ед. образующегося там дохода по ставке 20% (4000).

В стране резидентства Р налогооблагаемая прибыль 100000 ед., в отношении которой применяется ставка 35% (сумма уплаченного налога – 35000).

Совокупные налоговые платежи – 39000 (эффективная налоговая ставка – 39%).

(!!) В стране-источнике налог платится по ставке 40% (8000 ед.);

Налог в стране резидентства – 35000;

Совокупные налоговые платежи – 43000 (эффективная налоговая ставка – 43%).

Метод налоговых освобождений: страна Р снижает налоговые претензии до величины дохода, образующегося на ее территории

А) Метод полных налоговых освобождений:

Для дохода в 80 000 страна применяет налоговую ставку 30% (налог – 24000 ед.):

(!): совокупная величина налоговых платежей равняется 28000 (4000 + 24000), эффективная налоговая ставка – 28%. Облегчение бремени двойного налогообложения: 11000 (39000 – 28000).

(!!): совокупные налоговые платежи – 32000 (8000 + 24000), эффективная налоговая ставка – 32%. Облегчение бремени двойного налогообложения: 11000 (43000 – 32000).

Метод налоговых освобождений: страна Р взимает с 80000 ед. дохода налог по ставке, применяемой в отношении совокупного дохода компании (100000)

Б) Метод налоговых освобождений с прогрессией - ставка – 35%:

(!): совокупные налоговые платежи: 32000 (4000 + 28000), эффективная налоговая ставка - 32%, облегчение бремени двойного налогообложения – 7000 (39000 – 32000).

(!!): совокупные налоговые платежи: 36000 (8000 + 28000), эффективная налоговая ставка – 36%, облегчение бремени двойного налогообложения – 7000 (43000 – 36000).

В обоих случаях уровень налогов, **уплаченных хозяйствующим субъектом в стране И, не оказывает влияния на сумму налоговых платежей, взимаемых страной Р.**

Метод полного налогового кредита

А) Метод полного налогового кредита

		!	!!
1.	Налоговые обязательства в стране Р (доход – 100000, налоговая ставка– 35%)	35000	35000
2.	Минус налоги, уже уплаченные в стране И	4000	8000
3.	Итого: сумма налоговых платежей, подлежащих уплате в стране Р	31000	27000
4.	Совокупная величина налоговых платежей	35000	35000
5.	Эффективная налоговая ставка	35%	35%
6.	Налоговое облегчение гарантируется страной Р на сумму налоговых платежей в стране И (стр.2)	4000	8000

Метод обычного налогового кредита

Б) Метод обычного налогового кредита: максимально допустимая величина налогового кредита ограничивается 7000 ед. (35% от 20000 ед.)

		!	!!
1.	Налоговые обязательства в стране Р (доход – 100000, налоговая ставка– 35%)	35000	35000
2.	Минус налоги, уже уплаченные в стране И либо	4000	
3.	Минус максимально допустимая величина налогового кредита на налоги, уплаченные в стране И		7000
4.	Налоги, подлежащие уплате в стране Р (1-2), либо (1-3)	31000	28000
5.	Совокупная величина налоговых платежей	35000	36000 (8000 + 28000)
6.	Эффективная налоговая ставка	35%	36%
7.	Налоговое облегчение гарантируется страной Р на сумму налоговых платежей в стране И (стр.2 либо стр.3)	4000	7000

Эффективность действия методов устранения двойного юридического налогообложения

1. Все доходы (100000) возникают на территории страны Р	Общая величина налоговых платежей – 35000 (ставка страны Р – 35%)	
2. Доходы возникают в двух странах: стране резидентства Р (80000) и зарубежной стране – источнике образования доходов И (20000)	Общая величина налоговых платежей, если налоги, уплаченные в стране И, составляют	
	! 4000 (ставка 20%)	!! 8000 (ставка 40%)
В отсутствие методов устранения двойного юридического налогообложения	39000	43000
Метод полных налоговых освобождений	28000	32000
Метод налоговых освобождений с прогрессией	32000	36000
Метод полных налоговых кредитов	35000	35000
Метод обыкновенных налоговых кредитов	35000	36000

Размер налоговых платежей, от которых отказывается страна Р, предоставляя своим налогоплательщикам –резидентам облегчение от бремени юридического двойного налогообложения

	Налоговые платежи в стране - источнике доходов И	
	!: 4000 (ставка 20%)	!! 8000 (ставка 40%)
В отсутствие методов устранения двойного юридического налогообложения	0	0
Метод полных налоговых освобождений	11000	11000
Метод налоговых освобождений с прогрессией	7000	7000
Метод полных налоговых кредитов	4000	8000
Метод обыкновенных налоговых кредитов	4000	7000

Предотвращение фискальных преступлений в международном налоговом праве

«Теория пяти флагов»: минимизации налогов могут содействовать пять стран:

1. Базовая юрисдикция ведения бизнеса;
2. Страна гражданства физического лица;
3. Страна официального юридического адреса (в качестве таковой желательна юрисдикция со строгой банковской тайной);
4. Страна размещения активов (в которой накапливаются совокупные доходы);
5. Страна постоянного местопребывания физического лица

Концепции предотвращения избежания налогообложения

1. *Наличие общих положений, противоборствующих международному избежанию налогов, в системе законодательных актов национального права (Австралия, Канада, Швеция);*

2. *Борьба с избежанием налогов, основанная на использовании судебных прецедентов как источников права (case law).*

В США, Норвегии, Дании судебные инстанции занимают активную позицию в предотвращении «международного двойного неналогообложения»

Направления информационной координации стран в вопросах международного налогообложения и предотвращения налоговых правонарушений

- Использование соответствующих положений международных соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и капиталов;
- Заключение специальных соглашений в области информационного обмена между странами по фискальным и криминальным вопросам;
- Заключение соглашений по информационному обмену в рамках соответствующих международных организаций и интеграционных группировок стран.

Варианты злоупотреблений «глобальных налогоплательщиков» механизмами уклонения от уплаты налогов и обхода налогов

- необоснованное применение налоговых соглашений резидентами третьих стран – **«ШОПИНГ НАЛОГОВЫХ СОГЛАШЕНИЙ»:** с помощью использования механизмов международной налоговой оптимизации резидент третьей страны, не имеющий налоговых соглашений с искомой страной образования доходов, создает в зарубежной налоговой юрисдикции компанию, которая занимается т.н. международными транзитными операциями, проводя транзакции с использованием МНС

«ШОППИНГ НАЛОГОВЫХ СОГЛАШЕНИЙ»

Высокая ставка налога при
прямом переводе дивидендов

Страна А.

Налоговое соглашение
отсутствует

Страна В.

Перевод дивидендов по
пониженным ставкам
налогового соглашения А.
– С.

Страна С, у которой
есть налоговые
соглашения с А. и В

Перевод дивидендов по
пониженным ставкам
налогового соглашения
С. – В.

«ШОППИНГ НАЛОГОВЫХ СОГЛАШЕНИЙ»

ставка налога при прямом
переводе дивидендов 15%



«ШОППИНГ НАЛОГОВЫХ СОГЛАШЕНИЙ»

- Выгоды от МНС получает третья сторона, которая изначально не рассматривалась в качестве субъекта применения данного МНС (нарушается принцип взаимного характера отношений двух договаривающихся государств, одно из которых как бы переуступает свое МНС третьей, не заключавшей его стороне);
- Резиденты по крайней мере одного из государств, подписавшего МНС, не получают равных налоговых уступок и льгот в стране происхождения третьей стороны;
- Для государства происхождения третьей стороны отсутствуют стимулы заключать налоговые конвенции, поскольку ее резиденты и так пользуются существующими сетями МНС других государств.

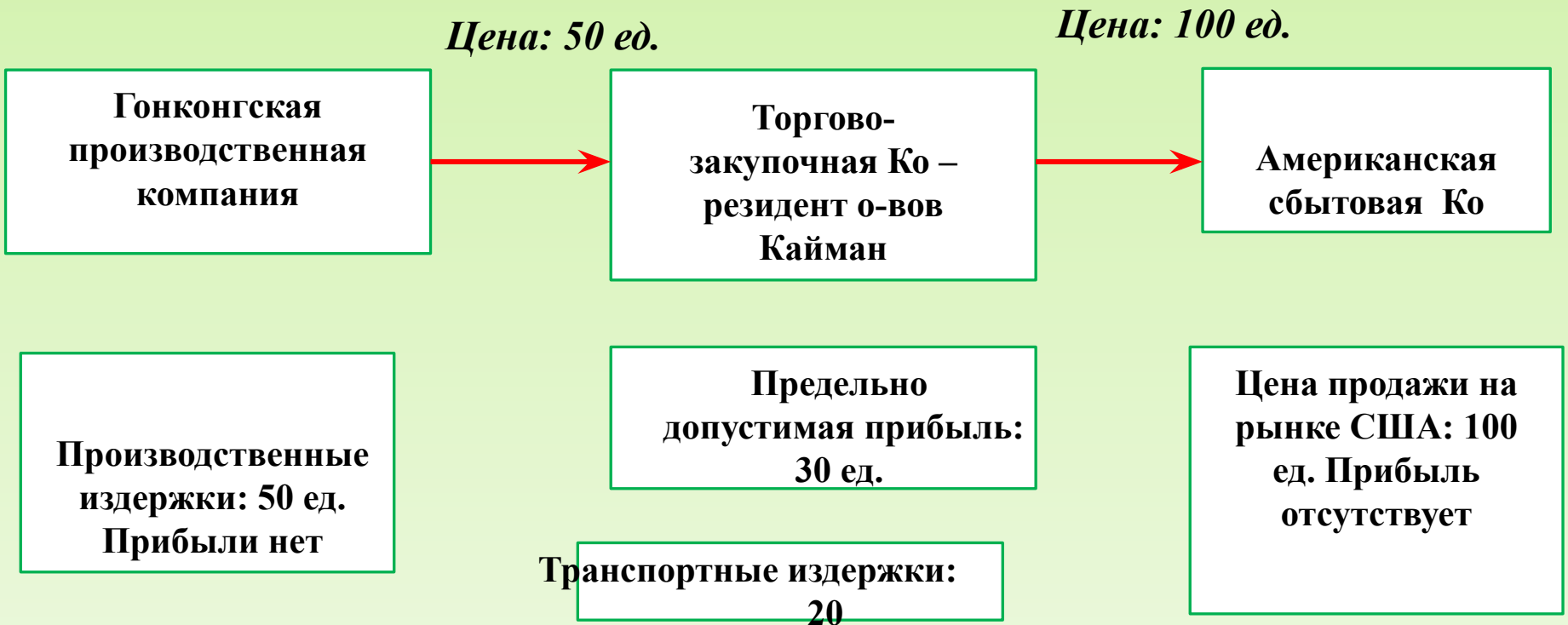
Меры борьбы с необоснованным применением налоговых соглашений резидентами третьих стран

- Не заключать МНС с государствами, применяющими чрезмерно низкие ставки подоходных налогов, а также являющимися юрисдикциями резидентства компаний, опосредующих международные транзитные операции;
- Исключать из сферы действий МНС компании специфических видов деятельности, облагающиеся по пониженным налоговым ставкам;
- Гарантировать применение МНС только компаниям, которыми владеют резиденты договаривающихся стран;
- Не допускать одновременного освобождения доходов компаний от налогообложения в двух договаривающихся странах;
- Отменять действие налоговых соглашений для компаний, сделки которых мотивируются преимущественно налоговыми, а не коммерческими соображениями.

Механизмы уклонения от уплаты налогов: - трансфертное ценообразование

Позволяет перемещать доходы юридических лиц между странами –источниками и государством резидентства компании

Схема движения товара



Способ международного избежания налогов и уклонения от их уплаты – использование налоговых гаваней

ОЭСР: страна-налоговая гавань - юрисдикция, в которой полностью отсутствует либо является номинальным налогообложение финансовых доходов или прочих доходов от оказания услуг различного характера и которая предлагает себя на мировом рынке в качестве юрисдикции, в которой нерезиденты могут избегать налогообложения.

Группы юрисдикций:

- Налоговые гавани с нулевыми ставками налогов;
- Налоговые гавани с низким уровнем налогообложения;
- Налоговые гавани, взимающие налоги по «нормальным» ставкам, но гарантирующие преференциальный режим налогообложения для определенных категорий доходов.

Особенности налоговой системы, позволяющей считать данную юрисдикцию налоговой гаванью

- 1. отсутствие информационного обмена по фискальным вопросам с другими государствами;
- 2. невозможность контроля финансовых операций хозяйствующих субъектов;
- 3. отсутствие реальной экономической активности на территории данной юрисдикции.