

СУТЫРИН С. Ф., ПОГОРЛЕЦКИЙ А. И.

НАЛОГИ

**И НАЛОГОВОЕ
ПЛАНИРОВАНИЕ**

**В МИРОВОЙ
ЭКОНОМИКЕ**



1998

САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

Кафедра Мировой Экономики

Сутырин С. Ф.

Погорлецкий А. И.

**НАЛОГИ И НАЛОГОВОЕ
ПЛАНИРОВАНИЕ В
МИРОВОЙ ЭКОНОМИКЕ**

учебное пособие

Издательство Михайлова В. А.
Издательство «Полиус»
Санкт-Петербург
1998

ББК 65.5
УДК 338.246.2 : 336.2
С 90

Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И.

С90 Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под ред. Сутырина С.Ф. – СПб.: Изд-во В.А. Михайлова, Изд-во «Полюс», 1998. – 577 с.

В настоящем издании рассматривается проблема налогообложения в мировой экономике. Характеризуется состояние налоговой политики ведущих стран мира, определяются предмет и основные категории международного налогового права, даются основные теоретические концепции международного налогообложения, рассматриваются способы урегулирования двойного юридического налогообложения, основные организационно-правовые формы предпринимательской деятельности с налоговой точки зрения. Рассматриваются общие принципы международного налогового планирования (МНП). Представлены налоговые системы стран, наиболее часто используемых в МНП в качестве юрисдикций местонахождения внутрифирменных компаний ТНК, а также налоговых убежищ для физических лиц. В книге приводятся данные о налоговых соглашениях ряда стран и ставках налогов на распределение (репатриацию) прибыли, предусмотренных этими соглашениями.

ISBN 5-8016-0016-7

© Погорлецкий А.И.,
Сутырин С.Ф.

© Изд-во Михайлова В.А.

Содержание

Предисловие.....	11
ЧАСТЬ I	
НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В СИСТЕМЕ	
МИРОХОЗЯЙСТВЕННЫХ СВЯЗЕЙ	
Введение	17
Глава 1	
ОСОБЕННОСТИ СОВРЕМЕННОЙ	
НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ	19
1.1. Налоговая политика в ведущих странах с	
развитой экономикой	19
1.2. Уровень налогообложения в мировой	
экономике	28
1.3. Перспективы гармонизации национальных	
налоговых систем в мировой экономике	30
1.3.1. Гармонизация НДС и акцизов	32
1.3.2. Гармонизация налогообложения прибыли	
корпораций	35
ГЛАВА 2	
НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ВО	
ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ	
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	40
2.1. Основные категории международного	
налогового права	40
<hr/>	
	3

2.2. Налогообложение доходов от внешнеэкономических операций	50
2.2.1. Основные формы доходов от внешнеэкономических операций и их налогообложение	50
2.2.2. Налоговые риски в современном бизнесе	53
ГЛАВА 3	
ПРЯМОЕ И КОСВЕННОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В МИРОВОЙ ЭКОНОМИКЕ:	
ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ	55
3.1. Прямое налогообложение: принципы резидентства и территориальности	55
3.2. Косвенное налогообложение	63
3.2.1. НДС: принципы места назначения и страны происхождения	63
3.2.2. Таможенные пошлины и сборы	67

ГЛАВА 4

СПОСОБЫ УРЕГУЛИРОВАНИЯ МЕЖДУНАРОДНОГО ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	70
4.1. Система налоговых кредитов и налоговых зачетов	71
4.2. Международные налоговые соглашения	74
4.2.1. Необходимость и цели налоговых соглашений	74
4.2.2. Международные налоговые соглашения России	78
4.2.3. Использование налоговых соглашений субъектами ВЭД	86
4.2.4. Предотвращение злоупотреблений в использовании налоговых соглашений	88

ГЛАВА 5	
ФОРМЫ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В МИРОВОЙ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРАКТИКЕ И ОСОБЕННОСТИ ИХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ	91
5.1. Предприниматель как субъект налогообложения	91
5.2. Предприниматели как субъекты индивидуального подоходного налога. Особенности налогообложения физических лиц	94
5.3. Корпорация как субъект налогообложения ..	105
5.4. Гибридные формы предпринимательства	108
Заключение	114

ЧАСТЬ II**МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ**

Введение	119
ГЛАВА 6	
ОСНОВНЫЕ СПОСОБЫ МИНИМИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ СУБЪКТОВ ВЭД	122
6.1. Уклонение от налогообложения и ответственность за налоговые правонарушения	122
6.1.1. Уклонение от уплаты налогов и масштабы фискальных преступлений	122
6.1.2. Характер налоговых правонарушений и ответственность за их совершение	126

6.1.3. Борьба с неуплатой налогов в некоторых странах мира	127
6.2. Международное налоговое планирование как способ легальной минимизации налогового бремени субъектов ВЭД	131
6.2.1. Корпоративное МНП	132
6.2.2. Индивидуальное МНП	135
ГЛАВА 7	
ФОРМЫ ОРГАНИЗАЦИИ ВЭД ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ И ИХ НАЛОГОВЫЕ ОСОБЕННОСТИ	
7.1. Экспорт товаров и услуг без пересечения границы	139
7.2. Ограниченное присутствие за границей без образования постоянного представительства	145
7.3. Создание зарубежного филиала (отделения) компании	149
7.4. Обособленное структурное подразделение за рубежом – дочерняя компания	154
7.5. Группа зарубежных компаний под контролем зарубежной холдинговой компании	160
7.6. Приобретение функционирующей иностранной компании	166
7.7. Организация совместного предприятия	170
ГЛАВА 8	
СОЗДАНИЕ ВНУТРИФИРМЕННОЙ СТРУКТУРЫ ТНК	
8.1. Построение пирамидальной структуры ТНК с учетом налоговых последствий	174
8.2. Оффшорные компании и их роль в консолидированной группе	177
8.3. Базовые оффшорные компании	182

8.4. Пример структуры транснациональной группы Rank Xerox	184
ГЛАВА 9	
НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ВЭД	
9.1. Производственная деятельность. Зарубежные производственные компании	190
9.2. Экспортно-импортные операции с товарами. Торгово-закупочные базовые компании	196
9.2.1. Сбытовая БК	197
9.2.2. Закупочная БК	199
9.2.3. Трансфертное ценообразование, используемое БК во внутрифирменном МНП	202
9.3. Международная финансовая деятельность	210
9.3.1. Репатриация дивидендов. Базовые холдинговые компании	211
9.3.2. Внутрифирменное кредитование. Базовые финансовые компании	230
9.3.3. Зарубежные инвестиции и базовые инвестиционные компании	253
9.3.4. Оффшорная банковская деятельность	258
9.4. Международные трансферты интеллектуальной собственности. Базовые лицензионные компании	262
9.5. Международная торговля услугами. Базовые сервисные компании	274
9.6. Международные судоходные компании	285
ГЛАВА 10	
ПРЕДЕЛЫ И ВОЗМОЖНОСТИ КОРПОРАТИВНОГО МНП	
10.1. Необходимость и способы борьбы со злоупотреблениями в МНП	303

10.2. Законодательство, ограничивающее операции через налоговые гавани.....	309
10.3. Положения о резидентстве корпорации	314
10.4. Трансфертное ценообразование.....	316
10.5. Внутрифирменное кредитование	322
10.6. Контроль над злоупотреблениями в использовании международных налоговых соглашений.....	325
10.7. Двусторонний обмен информацией и взаимная административная помощь	329
10.8. Валютное и таможенное регулирование.....	331
10.9. Возможности преодоления ограничений в корпоративном МНП	332
ГЛАВА 11	
ОСОБЕННОСТИ ИНДИВИДУАЛЬНОГО МНП.....	
11.1. Минимизация индивидуальных подоходных налогов	339
11.2. Минимизация налогов на собственность, доходы от нее и налогов на наследство и дарения	345
11.3. Минимизация налогов на потребление	357
11.4. Минимизация налогов на репатриацию доходов	362
11.5. Пределы и возможности индивидуального МНП	364
Заключение	370

ЧАСТЬ III
ХАРАКТЕРИСТИКА СТРАН
С УМЕРЕННЫМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕМ И
ОСНОВНЫХ НАЛОГОВЫХ ГАВАНЕЙ

Введение	377
ГЛАВА 12	
ВЕДУЩИЕ СТРАНЫ ЗАПАДНОЙ ЕВРОПЫ ...	
12.1. Австрия.....	382
12.2. Бельгия	392
12.3. Ирландия	402
12.4. Лихтенштейн	409
12.5. Люксембург	414
12.6. Нидерланды	424
12.7. Швейцария	436
ГЛАВА 13	
МАЛЫЕ СТРАНЫ ЗАПАДНОЙ ЕВРОПЫ И	
СТРАНЫ ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ	
13.1. Андорра.....	454
13.2. Венгрия	455
13.3. Латвия	458
13.4. Монако	466
13.5. Нормандские острова (Гернси и Джерси)	470
13.6. Остров Мэн	474
ГЛАВА 14	
СТРАНЫ СРЕДИЗЕМНОМОРСКОГО	
РЕГИОНА	
14.1. Гибралтар	491
14.2. Израиль	492
14.3. Кипр	500
14.4. Мальта	509
14.4. Мальта	518

ГЛАВА 15	
СТРАНЫ ЮГО-ВОСТОЧНОЙ АЗИИ И ТИХООКЕАНСКОГО РЕГИОНА	526
15.1. Гонконг	527
15.2. Сингапур	534
ГЛАВА 16	
СТРАНЫ КАРИБСКОГО РЕГИОНА	538
16.1. Багамские, Бермудские и Каймановы острова	540
16.2. Нидерландские Антильские острова	545
Заключение	550
Библиография	557

ПРЕДИСЛОВИЕ

Концепция предлагаемой Вашему вниманию книги возникла в ходе преподавания на экономическом факультете Санкт-Петербургского государственного университета курса «Международное налоговое планирование». Отечественный книжный рынок на протяжении довольно длительного периода времени характеризовался практически полным отсутствием публикаций аналитического уровня по проблемам налогообложения в мировой экономике в целом и во внешнеэкономической деятельности в частности. В последние два три года пробел несколько восполнился. Так, вышло уже седьмое издание популярной книги профессора Б.А.Рогозина «Налоговое планирование на предприятиях и в организациях (оптимизация и минимизация налогообложения)», в которой есть специальный раздел о налоговом планировании во внешнеэкономической деятельности. Переиздаются труды А.Горбунова и А.Голубовича, посвященные минимизации налоговых издержек с помощью офшорных компаний. На русский язык переведен американский учебник Р.Л.Дернберга «Международное налогообложение». Издается специализированный журнал «Offshore express», характеризующий налоговые системы стран с льготным уровнем налогообложения.

Вместе с тем в отечественной научной литературе ниша для работы над проблемами международного налогообложения и международного налогового планирования еще имеется. К сожалению, данная тема пока

интересует, как правило, специалистов-практиков и юристов-международников. Что же касается настоящего издания, то оно представляет собой попытку объединить научный и практический подход к проблеме налогообложения и налогового планирования в мировой экономике как с экономической, так и с юридической точек зрения. Читателю несомненно будет полезно получить некие методологические основы, способствующие более глубокому пониманию как сущности, так и механизмов минимизации глобального налогового бремени физических и юридических лиц. В работе приводятся и вполне конкретные данные о налоговых системах многих ведущих стран мира.

Логика изложения основных положений книги состоит в следующем.

В части I дается введение в проблему налогообложения в мировой экономике. Коротко характеризуются основные налоговой политики ведущих стран мира, определяется предмет и основные категории международного налогового права, даются основные теоретические концепции международного налогообложения, рассматриваются способы урегулирования двойного юридического налогообложения, основные организационно-правовые формы предпринимательской деятельности с налоговой точки зрения.

Вторая часть целиком посвящена общим принципам международного налогового планирования (МНП). МНП подразделено на корпоративное, используемое в финансово-хозяйственной деятельности ТНК, и индивидуальное, применяемое субъектами некорпоративного сектора экономики. Достаточно подробно описаны основные механизмы МНП, которые также проиллюстрированы на примерах. Упор сделан в основном на опыт зарубежных стран, имеющих большой «стаж»

в применении МНП. Тем не менее там, где это было возможно, представлены и конкретные примеры успешного использования МНП в деятельности российских предприятий. Отдельно поставлен вопрос о пределах и возможностях МНП.

Третья часть характеризует налоговые системы стран, наиболее часто используемых в МНП в качестве юрисдикций местонахождения внутрифирменных компаний ТНК, а также налоговых убежищ для физических лиц. В отличие от большинства популярных изданий, широко представленных в настоящее время на прилавках книжных магазинов, это дает детальную структуру налоговых систем наиболее значимых налоговых гаваней мира, отмечает специализацию данных стран и территорий на определенных видах внешнеэкономических операций. В книге приводятся данные о налоговых соглашениях ряда стран и ставках налогов на распределение (репатриацию) прибыли, предусмотренных этими соглашениями.

Каждая из частей предлагаемой книги снабжена собственным введением и заключением, что делает их в определенной степени автономными. Вместе с тем все части логически связаны между собой и представляют единое целое.

Изначально было представлено нецелесообразным рассматривать в отдельной главе особенности ВЭД российских предпринимателей, а также иностранных хозяйствующих субъектов, действующих в Российской Федерации. Материал о российских особенностях налогообложения дается в соответствующих местах по ходу основного изложения.

Соблюдение законов – обязанность налогоплательщика. Поэтому изучение основ налогового планирования, которое ни в коей мере не противоречит

Предисловие

законодательству, имеет первостепенное значение для всех, кто стремится уменьшить свое налоговое бремя абсолютно легально. Подробно изучив соответствующие разделы книги, читатель получит представление о том, как это можно сделать. Если же Вы изначально ставите перед собой задачу уклониться от налогообложения, полезно обратить особое внимание на раздел, касающийся ответственности за подобную деятельность.

Книга может быть полезной и интересной специалистам в области ВЭД, работодателям государственных налоговых служб, преподавателям и студентам, специализирующимся в сфере мировой экономики и международного права. Библиография, помещенная в конце работы, поможет заинтересованным лицам подробнее ознакомиться с отдельными конкретными проблемами, узнать подходы к их решению и взгляды различных авторов.

Материал представлен по состоянию на октябрь 1997 г. Вполне естественно, что с момента редактирования окончательного варианта рукописи в налоговой политике ряда рассмотренных государств могли произойти некоторые изменения. Однако общие принципы концепции МНП, достаточно подробно расписанные в предлагаемой книге, не утратили свою актуальность.

ЧАСТЬ I

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В СИСТЕМЕ МИРОХОЗЯЙСТВЕННЫХ СВЯЗЕЙ

Негосударственное образовательное учреждение
профессионального образования

ЕВРОПЕЙСКИЙ ИНСТИТУТ ЭКСПЕРТОВ

Лицензия Министерства общего и профессионального образования РФ
№ 16-078 от 27.03.97 г.

Осуществляет прием студентов на обучение
по специальностям:

— **Психология** (020400)

квалификация: специалист;

форма обучения: очная, очно-заочная (вечерняя), заочная.

Специализации: юридическая психология, медицинская психология, педагогическая психология, психолого-правовая экспертиза.

СРОК ОБУЧЕНИЯ: очное, очно-заочное — 5 лет
(Психолого-правовая экспертиза — 6 лет), заочное — 6 лет.

квалификация: бакалавр;

СРОК ОБУЧЕНИЯ: заочное — 5 лет,

СТОИМОСТЬ ОБУЧЕНИЯ в год: очное — 1400 \$,
вечернее — 960 \$, заочное — 940 \$

— **Коммерция** (061400)

квалификация: специалист;

форма обучения: очная, очно-заочная (вечерняя), заочная.

Специализации: Корпоративный менеджмент, Антикризисное управление, Экономико-правовая экспертиза.

СРОК ОБУЧЕНИЯ: очное, очно-заочное — 5 лет,
(Экономико-правовая экспертиза — 6 лет), заочное — 6 лет.

квалификация: бакалавр;

СРОК ОБУЧЕНИЯ: заочное — 5 лет

СТОИМОСТЬ ОБУЧЕНИЯ в год: очное — 1500 \$,
вечернее — 990 \$, заочное — 952 \$

— **Международные отношения** (021200)

квалификация: специалист;

форма обучения: очная, очно-заочная (вечерняя), заочная.

Специализации: Международные экономические отношения, Национальная безопасность.

Сергей Феликсович Сутырин

Александр Игоревич Погорлецкий

Налоги и налоговое планирование в мировой экономике

Редактор *Л.А. Кулакова*

Художник *А. В. Михайлова*

Компьютерный набор *Н. В. Клименченко*

Компьютерная верстка *Д.А. Тимофеев*

Лицензия ЛР № 065090 от 7.04.97 г.

Подписано в печать 11.08.98. Формат 84×108^{1/32}.

Бумага офсетная. Печать офсетная.

Тираж 5 000 экз. Заказ № 306.

Отпечатано с оригинал-макета

в ГП типография им. И. Е. Котлякова

Государственного Комитета Российской Федерации по печати
195273, Санкт-Петербург, ул. Руставели, 13.