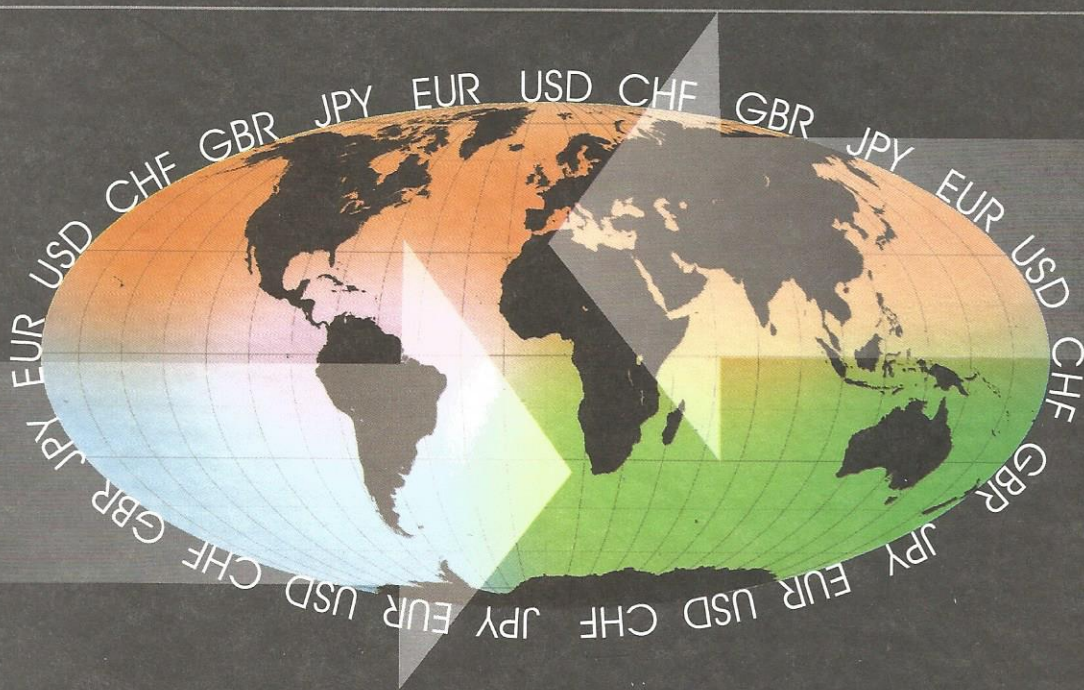


А. И. ПОГОРЛЕЦКИЙ

# ПРИНЦИПЫ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ



ИЗДАТЕЛЬСТВО С.-ПЕТЕРБУРГСКОГО УНИВЕРСИТЕТА

САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

А. И. ПОГОРЛЕЦКИЙ

ПРИНЦИПЫ  
МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ  
И МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГОВОГО  
ПЛАНИРОВАНИЯ



ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ  
С.-ПЕТЕРБУРГСКОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО УНИВЕРСИТЕТА  
2005

ББК 65.261.4

П43

Рецензенты: д-р экон. наук, проф. *В. В. Иванов* (С.-Петербург. гос. ун-т),  
д-р экон. наук, проф. *В. Е. Леонтьев* (С.-Петербург. гос. ун-т экономики и финансов)

**Погорлецкий А. И.**

П43 Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. — СПб.: Изд-во С.-Петербург. гос. ун-та, 2005. — 386 с.

ISBN 5-288-03643-8

В книге впервые в отечественной практике обстоятельно изложены принципы международного налогообложения и основные механизмы международного налогового планирования.

В первой части рассматриваются принципы и категории международного налогового права, международная налоговая конкуренция и международная налоговая координация; акцентируется внимание на проблемах устранения двойного юридического налогообложения и предотвращения уклонений от уплаты налогов; подробно анализируется содержание международного налогового соглашения, составленного на основе Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

Во второй части раскрывается сущность механизмов налоговой оптимизации, применяемых субъектами внешнеэкономических операций; характеризуются особенности корпоративного и индивидуального международного налогового планирования, рассматривается налоговый климат стран, наиболее часто используемых в схемах оптимизации налогов.

Книга предназначена для специалистов в области внешнеэкономической деятельности и международного права, работников государственных налоговых служб, студентов, аспирантов и преподавателей экономических и юридических вузов и факультетов, а также всех интересующихся проблемами международного налогообложения и налогового планирования.

ББК 65.261.4

ISBN 5-288-03643-8

© А. И. Погорлецкий, 2005  
© Издательство  
С.-Петербургского  
университета, 2005

*Моим дорогим и любимым родителям  
посвящается*

## ВВЕДЕНИЕ

Книга «Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования» не имеет аналогов в отечественной литературе. Она восполняет пока еще существующий в России пробел в серьезном исследовании правовых и экономических механизмов международного налогообложения, а также в анализе легальных способов международной налоговой оптимизации.

Очевидно, что в глобализирующейся системе мирохозяйственных связей налоговые последствия ведения любых коммерческих операций нужно учитывать и индивидуальным налогоплательщикам, и бизнес-структурам, и национальным налоговым администрациям. Причем, «действуя локально», необходимо «думать глобально», анализировать фискальные последствия, а также возможности оптимизации налоговых платежей при осуществлении любой, не обязательно внешнеэкономической сделки. Об основных принципах международного налогообложения нужно знать и служащим соответствующих государственных структур, чтобы правильно рассчитывать налоговые обязательства субъектов внешнеэкономической деятельности (ВЭД), и самим участникам ВЭД — физическим и юридическим лицам, чтобы их деятельность не противоречила действующему законодательству. Применяемые механизмы и схемы международного налогового планирования, в свою очередь, способствуют росту посленалоговых доходов субъектов ВЭД, позволяют использовать сэкономленные на налоговых платежах средства в инвестиционном процессе.

Конечно, отдельные механизмы международной налоговой оптимизации вызывают массу нареканий со стороны национальных налоговых администраций. Налогоплательщики, как в случае с бывшими владельцами российской компании «ЮКОС» М. Ходорковским и П. Лебедевым, даже рискуют оказаться за решеткой по обвинению в неуплате налогов и махинациях с финансовой отчетностью. Однако в современной глобализирующейся мировой экономике существуют определенные пределы государственной экспансии, в том числе в налоговой сфере.

Стремлению государства расширить свои налоговые доходы противостоят новые возможности и технологии международного налогового планирования, позволяющие налогоплательщикам выбирать в качестве как юрисдикций резидентства, так и стран-источников образования доходов наиболее либеральные налоговые режимы. Процесс международной налоговой конкуренции существенно ограничивает фискальную функцию национальных налоговых систем, заставляет налоговые органы различных государств действовать в соответствии с известным изречением одного

из классиков меркантилизма Ж.-Б. Кольбера: «Налогообложение — это искусство ошипывания гуся: максимум перьев и минимум писка».

Вместе с тем в дрящемся веками противостоянии «жертвы» и «налога», податных субъектов (налогоплательщиков) и фискальных органов (государства), обе стороны должны считаться с интересами и аппетитами друг друга. Государство не должно облагать физических и юридических лиц чрезмерно высокими налогами, а налогоплательщики должны разделять ответственность за финансирование общественного сектора тех стран, на территории которых образуются их доходы.

Современная система мирохозяйственных связей не только открывает перед субъектами ВЭД новые возможности, но и заставляет задумываться о новых проблемах. Так, если процесс налоговой оптимизации в национальной экономике достаточно прост — необходимо лишь неуклонно соблюдать налоговое законодательство (внутренние правовые нормы) и использовать имеющиеся в нем льготы и возможности по снижению налогового бремени, то при ведении внешнеэкономических операций процесс налогового планирования существенно усложняется. Нужно не просто иметь представление о налоговом законодательстве всех стран, на территории которых образуются доходы, а также размещаются активы, но и учитывать характер межгосударственных взаимоотношений в налоговой сфере. Международное налоговое планирование требует сочетания как правового, так и экономического подхода к главным вопросам международного налогообложения: устранение проблемы международного двойного налогообложения, предотвращение налоговой дискриминации субъектов ВЭД, а также недопущение злоупотреблений при уплате налогов во всех соответствующих суверенных налоговых юрисдикциях.

Конечно, детальные сведения о национальных налоговых системах, характере изменений налогового законодательства той или иной страны, межгосударственных соглашениях по налоговым вопросам требуют знания соответствующих законов и нормативных актов. Поэтому очень часто в процессе международного налогового планирования требуются консультации опытных юристов, специалистов в соответствующих областях национального законодательства и международного налогового права. Тем не менее общее представление о возможностях международной налоговой оптимизации, основных механизмах международного налогового планирования полезно иметь любому квалифицированному экономисту или правоведа. Ведь современный подход к бизнесу предполагает глобальный уровень мышления в любом процессе принятия решений. Глобализация системы мирохозяйственных связей раздвигает национальные границы и позволяет любому субъекту национальной экономики стать участником ВЭД, просчитывая при этом налоговые последствия осуществляемых операций.

Логика книги построена таким образом, чтобы сначала читатель смог ознакомиться с *основами международного налогообложения*, т. е. своеобразной конкуренцией национальных фискальных суверенитетов за *право облагать* доходы и имущество субъектов внешнеэкономических операций своими налогами, а также конкуренцией за *право привлекать* в соответствующую налоговую юрисдикцию субъектов ВЭД. Вполне очевидно, что в результате подобной конкуренции возникает множество проблем, требующих применения механизмов их решения как на национальном, так и на межгосударственном уровне. Многие из возникающих проблем могут быть решены путем обращения к соответствующим источникам международного налогового права.

Поэтому в первой (теоретической) части книги детально рассматриваются прин-

ципы и категории *международного налогового права*, юридические и экономические последствия *международной налоговой конкуренции* и *международной налоговой координации*; акцентируется внимание на проблемах устранения двойного юридического налогообложения и предотвращения уклонений от уплаты налогов; подробно анализируется содержание соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, составленного на основе Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

Во второй (практической) части книги раскрываются общие принципы и механизмы минимизации налогов, применяемые внешнеэкономическими агентами; характеризуются особенности *корпоративного и индивидуального международного налогового планирования*; рассматривается налоговый климат стран, наиболее часто используемых в схемах оптимизации налогов; анализируются ограничения механизмов международного налогового планирования, существующие как в национальном законодательстве, так и в международном налоговом праве. В данной части основной акцент сделан на рассмотрении конкретных примеров международного налогового планирования.

Нужно отметить тот факт, что отечественное книгоиздание до сих пор не предлагало книги, в которой были бы воедино собраны теоретические и практические сведения об основах, принципах и механизмах как международного налогообложения, так и международного налогового планирования. Поэтому книга «Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования» сможет заполнить соответствующую нишу на российском книжном рынке, предоставив читателю возможность усовершенствовать свои теоретические знания, а также практические навыки в сфере налогообложения субъектов ВЭД. Иметь представления о международном налоговом праве, механизмах международной налоговой конкуренции и международного налогового арбитража, международной налоговой координации чрезвычайно полезно при решении вопросов, связанных с международной налоговой оптимизацией (международным налоговым планированием).

Только при таком комплексном подходе взаимоотношения между налогоплательщиком и государством смогут стать более прозрачными и взаимовыгодными. Автор надеется, что данное издание инициирует интерес к вопросам международного налогообложения и международного налогового планирования не только у практических специалистов в области внешнеэкономических операций и работников государственных налоговых служб, но и у студентов и преподавателей экономических и юридических вузов и факультетов.

Материал, который был использован при написании книги, собирался автором в течение нескольких лет. Это преимущественно издания ведущих зарубежных и отечественных специалистов в области международного налогообложения и международного налогового планирования, практические примеры-кейсы из опыта деятельности отечественных и зарубежных компаний, а также физических лиц. Стажировки, пройденные автором в университетах Берлина и Женевы, в бизнес-школе Бергена (Норвегия) и Техническом университете Ильменау (ФРГ), тренинги в Шведском институте менеджмента (IFL), конференции и семинары в Йельском университете (США) и Тюбингенском университете (ФРГ), способствовали приобретению достаточно большого теоретического опыта в области международного налогообложения.

Хотелось бы поблагодарить всех тех, без кого выходящая в свет книга оказалась бы невозможной или чуть хуже, чем получилась. Это прежде всего заведующий кафедрой мировой экономики Санкт-Петербургского государственного университета

(СПбГУ) профессор Сергей Феликсович Сутырин — с 1997 г. неизменный научный консультант автора по вопросам международного налогообложения, в сотрудничестве с которым была написана (хотя, как нужно теперь признаться, с некоторыми неточностями) предвестница данного издания — книга «Налоги и налоговое планирование в мировой экономике».<sup>1</sup> Спасибо также доценту кафедры мировой экономики СПбГУ Никите Андреевичу Ломагину за ценные предложения по улучшению книги. Огромная благодарность заместителю проректора СПбГУ по международным связям Ирине Владимировне Ищенко, содействовавшей прохождению научных стажировок в университетах Берлина и Женевы, а также коллегам по кафедре мировой экономики экономического факультета СПбГУ, которые подменяли автора во время всех длительных зарубежных поездок. Спасибо коллегам из Женевского университета — профессорам Хозе-Карлосу Жарилло, Жюльберу Пробсту, Ксавье Оберсону и Роже Дефрэттеру, которые помогли ознакомиться с содержанием учебных курсов «Международное налоговое право» (К. Оберсон), «Международное налогообложение» (Р. Дефрэттер), «Стратегия бизнеса» и «Международная стратегия» (Х.-К. Жарилло) в Женевском университете. Материалы этих курсов оказались чрезвычайно полезными при работе над данной книгой. И, конечно же, спасибо всем студентам экономического факультета СПбГУ, которые в разные годы были слушателями курсов «Офшорный бизнес», «Международное налоговое планирование» и «Международное налогообложение». Ведь именно их постоянный интерес к теме и проблемы, возникшие с подбором соответствующей литературы, стимулировали автора к созданию данной работы.

Автор отдает себе отчет, что предлагаемое Вашему вниманию издание не является совершенным и, быть может, страдает излишне теоретизированным подходом. Поэтому с благодарностью выслушаю все критические отзывы и пожелания по улучшению последующих версий книги по адресу электронной почты: [poalig@inbox.ru](mailto:poalig@inbox.ru)

---

<sup>1</sup> Сутырин С. Ф., Погорлецкий А. И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике: Учеб. пособие. СПб., 1998.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	3
ЧАСТЬ I. МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ	
Глава 1. Международное налогообложение и национальный налоговый суверенитет .....	9
1.1. Международное налогообложение: система ключевых понятий .....	—
1.2. Особенности формирования национальной налоговой политики в системе мирохозяйственных связей .....	17
1.2.1. Глобализация и национальные налоговые системы .....	18
1.2.2. Дифференцированный подход к развитию национальных налоговых систем в глобализирующемся мире .....	26
Глава 2. Международное налоговое право: принципы и категории международного налогообложения .....	29
2.1. Международное налоговое право: предмет, цели и источники .....	—
2.2. Основные категории и принципы международного налогообложения .....	36
2.3. Особенности косвенного налогообложения внешнеэкономических операций .....	38
2.3.1. НДС: принципы места назначения и страны происхождения .....	—
2.3.2. Таможенные пошлины и сборы .....	39
Глава 3. Налогообложение по принципу резидентства и у источника образования доходов .....	41
3.1. Принцип резидентства в международном налогообложении .....	—
3.1.1. Порядок определения налогового резидентства физических лиц .....	—
3.1.2. Налоговое резидентство юридических лиц .....	47
3.2. Принцип налогообложения у источника образования доходов .....	49
Глава 4. Международное двойное налогообложение и его устранение .....	52
4.1. Проблема международного двойного налогообложения .....	—
4.2. Облегчение двойного налогообложения в национальном законодательстве .....	55
4.2.1. Налоговые освобождения .....	56
4.2.2. Налоговые кредиты .....	57
4.2.3. Налоговые вычеты .....	62
4.3. Устранение двойного налогообложения в конвенционном праве .....	63
4.3.1. Особенности международных налоговых соглашений и их основные виды .....	—
4.3.2. Модельные налоговые конвенции .....	68
Глава 5. Анализ типового соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества .....	72
5.1. Поле применения налогового соглашения и основные используемые термины .....	—
5.2. Особенности налогообложения различных видов доходов и имущества .....	81
5.3. Правила распределения доходов и имущества между странами в целях налогообложения .....	97
5.4. Механизм устранения двойного юридического налогообложения .....	100
5.5. Порядок отношений и сотрудничества между странами по выполнению соглашения .....	103
5.6. Вступление в силу и срок действия соглашения .....	108
Глава 6. Предотвращение налоговых правонарушений и налоговой дискриминации субъектов внешнеэкономической деятельности .....	110
6.1. Предотвращение налоговых правонарушений .....	—
6.1.1. Противоборство уклонению от уплаты налогов в национальном налоговом праве .....	111



6.1.2. Предотвращение фискальных преступлений в международном налоговом праве .....	115
6.2. Недискриминация налогоплательщиков .....	119
<b>Глава 7. Международная налоговая конкуренция .....</b>	<b>122</b>
7.1. Международная налоговая конкуренция: сущность, особенности, формы .....	—
7.2. Добросовестная международная налоговая конкуренция: положительные и отрицательные последствия .....	127
7.3. Губительная налоговая конкуренция и необходимость ее предотвращения .....	130
<b>Глава 8. Международная налоговая координация .....</b>	<b>138</b>
8.1. Налоговая конкуренция или налоговая координация? .....	—
8.2. Конвергенция налоговых систем и налоговая координация в странах Европейского Союза .....	144
8.2.1. Опыт гармонизации налоговых систем в Европейском Союзе .....	—
8.2.2. Налоговая координация в Европейском Союзе: современные задачи и способы их реализации .....	147
8.3. Электронная коммерция и гармонизация национальных налоговых систем .....	157
8.3.1. Особенности налогообложения виртуальных операций .....	—
8.3.2. Международная координация налогообложения электронных операций .....	161

## ЧАСТЬ II. МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ

<b>Глава 9. Международное налоговое планирование: понятие и основные механизмы .....</b>	<b>173</b>
9.1. Международное налоговое планирование и международный налоговый арбитраж .....	—
9.2. Международное налоговое планирование как способ легальной минимизации налогового бремени субъектов внешнеэкономической деятельности .....	180
9.2.1. Корпоративное международное налоговое планирование .....	—
9.2.2. Индивидуальное международное налоговое планирование .....	181
<b>Глава 10. Формы организации внешнеэкономической деятельности юридических лиц и их налоговые особенности .....</b>	<b>184</b>
10.1. Экспорт товаров, услуг и продуктов интеллектуальной собственности без пересечения экспортером национальной границы .....	—
10.2. Ограниченное присутствие за границей без образования постоянного представительства .....	188
10.3. Создание зарубежного филиала (отделения) компании .....	190
10.4. Создание обособленного структурного подразделения за рубежом — дочерней компании .....	192
10.5. Объединение дочерних компаний-нерезидентов в ассоциированную группу под контролем зарубежной субхолдинговой компании .....	195
10.6. Приобретение функционирующей иностранной компании .....	197
10.7. Совместные формы корпоративного сотрудничества .....	199
<b>Глава 11. Создание внутрифирменной структуры транснациональной компании .....</b>	<b>202</b>
11.1. Построение пирамидальной структуры транснациональной компании с учетом налоговых последствий .....	—
11.2. Оффшорные компании и их роль в консолидированной транснациональной группе .....	204
11.3. Базовые оффшорные компании .....	206
<b>Глава 12. Низконалоговые юрисдикции и их использование в международном налоговом планировании .....</b>	<b>212</b>
12.1. Классификация низконалоговых юрисдикций и их выбор .....	—
12.2. Виды деятельности, осуществляемой в низконалоговых юрисдикциях .....	217
<b>Глава 13. Характеристика наиболее популярных налоговых гаваней .....</b>	<b>223</b>
13.1. Налоговые гавани для физических лиц .....	—
13.2. Налоговые гавани для юридических лиц .....	226
13.3. Налоговые гавани многоцелевого характера .....	233

<b>Глава 14. Специальные режимы налогообложения</b> .....	238
14.1. Люксембург.....	—
14.2. Нидерланды.....	241
14.3. Бельгия.....	243
14.4. Швейцария.....	244
<b>Глава 15. Налоговое планирование отдельных видов внешнеэкономической деятельности</b> .....	248
15.1. Производственная деятельность. Зарубежные производственные компании.....	—
15.2. Экспортно-импортные операции с товарами. Торгово-закупочные базовые компании.....	252
15.2.1. Сбытовая базовая компания.....	—
15.2.2. Закупочная базовая компания.....	254
15.2.3. Трансфертное ценообразование в корпоративном международном налоговом планировании.....	255
15.3. Международная финансовая деятельность.....	259
15.3.1. Репатриация дивидендов. Базовые холдинговые компании.....	260
15.3.2. Внутрифирменное кредитование. Базовые финансовые компании.....	268
15.3.3. Зарубежные инвестиции и базовые инвестиционные компании.....	279
15.3.4. Офшорная банковская деятельность.....	281
15.4. Международные трансферты интеллектуальной собственности. Базовые лицензионные компании.....	283
15.5. Международная торговля услугами. Базовые сервисные компании.....	289
15.6. Международные перевозки. Офшорные судоходные компании.....	294
<b>Глава 16. Пределы и возможности корпоративного международного налогового планирования</b> .....	302
16.1. Необходимость и способы борьбы со злоупотреблениями в корпоративном международном налоговом планировании.....	—
16.2. Законодательство, ограничивающее операции с использованием налоговых гаваней.....	304
16.3. Положения о резидентстве корпорации.....	307
16.4. Трансфертное ценообразование.....	308
16.5. Внутрифирменное кредитование.....	310
16.6. Контроль над злоупотреблениями в использовании международных налоговых соглашений.....	312
16.7. Двусторонний обмен информацией и взаимная административная помощь.....	317
16.8. Возможности преодоления ограничений в корпоративном международном налоговом планировании.....	319
<b>Глава 17. Особенности индивидуального международного налогового планирования</b> .....	321
17.1. Минимизация индивидуальных подоходных налогов.....	322
17.2. Минимизация налогов на собственность и доходы от нее, налогов на наследство и дарения.....	324
17.3. Минимизация налогов на потребление.....	330
17.4. Минимизация налогов на репатриацию доходов.....	332
17.5. Пределы и возможности индивидуального международного налогового планирования.....	333
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ</b> .....	336
<b>ПРИЛОЖЕНИЯ I-VI</b> .....	341
<b>ЛИТЕРАТУРА И ИСТОЧНИКИ</b> .....	367
<b>СОКРАЩЕНИЯ</b> .....	380

Научное издание

*Погорлецкий Александр Игоревич*

**ПРИНЦИПЫ  
МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ  
И МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГОВОГО  
ПЛАНИРОВАНИЯ**

Директор Издательства СПбГУ  
проф. *Р. В. Светлов*

Главный редактор  
*Т. Н. Пескова*

Редактор *Л. А. Карпова*  
Обложка художника *Е. А. Соловьевой*  
Верстка *Е. М. Воронковой*

Лицензия ИД № 05679 от 24.08.2001

---

Подписано в печать 25.02.2005. Формат 70×100<sup>1</sup>/16.

Бумага офсетная. Печать офсетная.

Усл. печ. л. 31,53. Заказ № 57

Издательство СПбГУ  
199034, С.-Петербург, Университетская наб., 7/9  
Тел. (812) 328-96-17; факс (812) 328-44-22  
[www.unipress.ru](http://www.unipress.ru)

По вопросам реализации обращаться по адресу:  
С.-Петербург, 6-я линия В. О., д. 11/21, к. 21  
Телефоны: 328-77-63, 325-31-76  
E-mail: [post@unipress.ru](mailto:post@unipress.ru)

---

Типография Издательства СПбГУ.  
199061, С.-Петербург, Средний пр., 41

А. И. ПОГОРЛЕЦКИЙ

# ПРИНЦИПЫ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

ПОГОРЛЕЦКИЙ Александр Игоревич — доцент кафедры мировой экономики Санкт-Петербургского государственного университета (СПбГУ). Закончил экономический факультет СПбГУ, стажировался в ведущих университетах и школах бизнеса США, Германии, Швейцарии, Швеции и Норвегии. Сфера научных интересов — международное налогообложение, экономика зарубежных стран. Автор учебников «Налоги и налоговое планирование в мировой экономике» (1998, в соавт.), «Экономика зарубежных стран» (2000 и 2001), «Мировая экономика» (2003, в соавт.) и монографий «Экономика и экономическая политика Германии в XX веке» (2001), «Внешние факторы формирования национальной налоговой политики» (2004).

В книге обстоятельно изложены основы международного налогового права, раскрыты способы и методы устранения международного двойного налогообложения, выявлены особенности международной налоговой конкуренции и международной налоговой координации, подробно охарактеризованы механизмы корпоративного и индивидуального международного налогового планирования, рассмотрен налоговый климат стран, наиболее часто используемых в схемах налоговой оптимизации. Издание снабжено соответствующими схемами и практическими примерами, комментариями к типовой модели международного налогового соглашения.



9 785288 036439 >