

УДК 342.59

DOI: 10.12737/article\_59353e2a332079.60648742

Д.В. Ерохин, А.С. Новиков

## ПЕРЕНОС НАЛОГОВОЙ БАЗЫ КАК ЭЛЕМЕНТ КОНКУРЕНЦИИ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ

Предложена типологизация видов налоговых режимов в отношении налогоплательщиков. Выявлены конкретные экономико-финансовые результаты, которые могут быть получены при распростра-

нении налоговой юрисдикции на соответствующие объекты налогообложения.

**Ключевые слова:** налоги, налогоплательщик, налоговая база, налоговый режим, экономико-финансовый риск.

D.V. Yerokhin, A.S. Novikov

## TAX BASE TRANSFER AS ELEMENT OF TAX TREATMENT COMPETITION

The fulfillment of tax obligations is considered by private subjects as a certain economic-financial risk. Striving for the minimization of such a risk a tax payer resorts quite often to a tax base transfer. These actions correlate that fact that at the current stage of tax policy development of states there is a differentiation of tax climate types mediating in practice meaningful elements connected with the minimization of a tax risk of

a specific tax payer. There is offered a typologization of tax treatment types with respect to tax payers. Specific economic-financial results are defined which can be obtained at the distribution of tax jurisdiction upon corresponding objects of taxation.

**Key words:** taxes, tax payer, tax base, tax treatment, economic-financial risk.

### Конкуренция налоговых режимов как объективный факт

Налоговая политика государств чаще всего определяет те методы налогового планирования, которые применяют частные субъекты экономико-хозяйственной деятельности при исполнении налоговых обязательств в пользу государства [1]. Так, низкий уровень административного сотрудничества и дифференциация толкования налоговых норм к тому или иному субъекту приводят к факту применения агрессивных методов налогового планирования.

Исполнение налоговой обязанности рассматривается частными субъектами как определенный экономико-финансовый риск. Такой подход во многом определяется и высокой степенью динамизма налогового законодательства как на уровне конкретной страны, так и на уровне групп стран в целом [2]. При этом применение методов агрессивного налогового планирования определяется экономическим законом спроса-предложения: именно спрос

на соответствующие услуги со стороны в том числе налоговых посредников рождает повышение предложения, что обеспечивает актуальность и массовость применения таких методов.

Таким образом, в связи со значительными различиями в налоговой политике государств в отношении экономико-финансового риска для частных субъектов представляется возможным говорить о конкуренции между соответствующими режимами, что обеспечивает возможность налогового маневрирования для снижения налогового риска [3]. Одним из видов такого налогового маневрирования является перенос налоговой базы. При этом с целью дачи обоснованной и объективной характеристики таким процессам необходимо проанализировать составляющие конкуренции налоговых режимов. К ним относятся рассматриваемые далее понятия налогового климата, его составляющих и системных взаимосвязей между ними.

**Понятие налогового климата и его виды**

На современном этапе развития мировых экономических режимов представляется обоснованным дифференцировать такой термин, характеризующий тип налоговой политики, как «налоговый климат» [4]. Данная категория определяет систему принципов налоговой политики на уровне государства и способов их практической реализации, применение которых служит определяющим критерием для избрания частными субъектами того или иного вида

налогового планирования. При этом соответствующие климаты представляется возможным дифференцировать на различные виды [5]. Наиболее приемлемым для эффективности такой дифференциации в качестве ее основания представляется применение категории степени минимизации налоговых рисков. Такая категория предусматривает в своем содержательном составе несколько элементов (таблица).

Таблица

Элементы категории степени минимизации налоговых рисков

Название элемента	Содержание элемента	Количественные показатели элемента
Динамизм налогового законодательства	Экономический кластер общественных отношений представляется одним из наиболее динамичных. Налогообложение как прежде всего экономически обоснованный институт, впоследствии опосредуемый правовыми системами, вбирает в себя динамичность развития, что значительным образом отражается и в правовой действительности. В связи с этим налоговый риск определяется показателями устойчивости налогового законодательства к экономическим изменениям	Высокая степень – это такое состояние налогового законодательства, которое характеризуется быстрыми и частыми изменениями правового регулирования. Такая степень динамизма предполагает непредсказуемость содержания нововведенных норм
		Средняя степень динамичности характеризуется сравнительно нечастым налоговым правотворчеством. При этом содержание предлагаемых к принятию норм предсказуемо
		При низком динамизме в налоговое законодательство вносятся объективно-нечастые (зачастую даже необоснованно) изменения, как правило, не затрагивающие основы налоговой политики, а обеспечивающие техническое регулирование
Зависимость налогового законодательства от не обоснованных экономической и правом факторов	Рассматриваемый элемент направлен на выявление тех факторов, лоббирование которых обеспечивает внесение изменений в налоговое законодательство и влияет на налоговую по-	Зависимое налоговое законодательство характеризуется значительной степенью привязки между соответствующими необоснованными факторами и изменениями в налоговом законода-

## Продолжение таблицы

Название элемента	Содержание элемента	Количественные показатели элемента
	литику в целом. При этом при анализе количественных характеристик не учитываются обоснованные экономикой и правом объективные факторы, обуславливающие необходимость внесения изменений в налоговое законодательство	<p>тельстве, что влияет на степень объективности нормативного материала</p> <p>Независимость налогового законодательства представляется необходимым констатировать на основании факта внесения изменений в налоговое законодательство, которое имеет объективную экономико-правовую привязку обоснованности</p>
Корректность отражения объективных фактов	Качество юридической техники, помимо степени отражения лоббистических интересов, зависит от ряда факторов, в том числе обоснованных и национальным развитием. При этом правовые трактовки налогового права как факт правового опосредования объективных экономических процессов представляются содержательно и системно осложнённым явлением. Следовательно, различные экономически обоснованные объективные факторы отражаются в законодательстве с различной степенью корректности	<p>Налоговое законодательство высокой корректности определяется прежде всего высоким качеством юридической техники законодателя. При этом экономические категории отражаются в правовых нормах исчерпывающим образом, что исключает возможности для иного толкования</p> <p>При низкой корректности налогового законодательства предусматривает различные трактовки, применение которых увязывается с конкретным правоприменителем в отношении конкретного налогоплательщика, что зачастую опосредует учет частных интересов</p>
Взаимозависимость налогоплательщика и налогового органа	Налоговое законодательство, регулируя исчерпывающим образом содержание налоговой политики государства, закрепляет, как правило, и основные принципы и нормы, которые характеризуют содержание и степень взаимодействия	При налоговом регулировании, предусматривающем высокую степень взаимозависимости, налоговые органы реализуют свои полномочия в тесном взаимодействии с конкретным налогоплательщиком, как правило,

Окончание таблицы

Название элемента	Содержание элемента	Количественные показатели элемента
	между налоговым органом и налогоплательщиком	посредством заключения специальных соглашений Низкая степень налоговой взаимозависимости предусматривает обособленную реализацию государственных полномочий в отношении конкретного налогоплательщика



Рис. Виды налогового климата

Таким образом, дифференциация видов налогового климата, опосредующих на практике содержательные элементы, связанные с минимизацией налогового риска конкретного налогоплательщика, может быть реализована посредством соотнесения таковых с количественными показателями каждого из элементов (рисунок). Так, теплый налоговый климат предполагает низкие показатели динамичности налогового законодательства [6]. Конкретному налогоплательщику интересна устойчивость налогового законодательства в связи с его предсказуемостью. Более того, в законодательство стран с теплым налоговым климатом, как правило, вносятся технико-юридические изменения, связанные в ос-

новном с процессуальными аспектами. При этом основообразующие характеристики, определяющие низкие налоговые риски, остаются неизменными. Однако налоговое законодательство таких стран предусматривает высокую степень зависимости изменений от не обоснованных экономикой и правом лоббистических факторов. Но такие факторы, как правило, зависимы от самой бизнес-среды, т.е. лоббирование осуществляется под конкретные запросы наиболее крупных бизнес-игроков, которые в значительной степени заинтересованы в минимизации налогового риска [7]. Если законодатели стран с теплым налоговым климатом отражают объективные экономико-правовые факты в правовом

разрезах, то соответствующее действие производится в максимально некорректной форме. Такая некорректность отображения предусматривает возможность обеспечения высокого уровня законодательного регулирования налоговых отношений, в том числе в общемировом разрезе, при наибольшей степени правоприменительного усмотрения. При этом правоприменительные органы стремятся к исчерпывающему учету запроса конкретного налогоплательщика. Такая практика, безусловно, предусматривает высокую степень взаимозависимости между налоговым органом и конкретным налогоплательщиком. Данный налоговый климат максимально приемлем для компаний, стремящихся минимизировать риски, контрагенты которых не выступают противниками соответствующих финансовых операций со счетами, зарегистрированными на территории таких государств.

Анализируя смешанный налоговый климат, стоит заметить, что основной характеристикой такой налоговой политики государства является относительная неустойчивость в правоприменительной практике. Для этого режима характерна средняя степень динамизма налогового законодательства при предсказуемом содержательном аспекте правотворчества. Такая политика позволяет конкретному налогоплательщику в максимальной степени точно рассчитать налоговые риски при соответствующем налоговом резидентстве. Зависимость налогового законодательства от не обоснованных экономикой и правом факторов при данном климате представляется возможным выразить в относительных характеристиках – говорить об абсолютной независимости законодательства от лоббирования не представляется возможным. Однако соответствующие изменения, как было отмечено выше, как правило, имеют конкретную содержательную нагрузку. Юридическая техника в отношении налогового законодательства осуществляется корректным образом, хотя не исключены и случаи квалифицированного молчания для облегчения толкования норм в пользу конкретного субъекта. В связи с наличием необходимости толкования со-

ответствующих норм в странах со смешанным налоговым климатом представляется обоснованной сравнительно высокая степень взаимозависимости между налоговым органом и налогоплательщиком. Смешанный налоговый режим является компромиссным по своей природе, что обеспечивает возможность взаимодействия с избирательными контрагентами.

Холодный налоговый климат характерен для развитых стран с устоявшимися подходами к налоговой политике, налоговые поступления в бюджет которых не являются доминирующими в системе поступлений [8]. Для таких стран характерна высокая степень динамизма налогового законодательства. Причем соответствующие изменения затрагивают и содержательные, и процессуальные аспекты налоговых отношений. Чаще всего такие страны стремятся придать правовые рамки уже устоявшимся экономическим явлениям, однако не исключаются и встречаются достаточно часто инициативные нормы, связанные с внедрением качественно новых институтов, зачастую экономически необоснованных [9]. Лоббирование в странах с холодным экономическим климатом сведено к минимуму. При этом наличествует жесткая привязка между изменениями в налоговом законодательстве и теми социальными последствиями, к которым они могут привести. Корректность отображения объективных обоснованных фактов в налоговом законодательстве представляется высокой. Однако факторы, влияющие на юридическую технику, оставляют в таких государствах незначительное место для правовых пробелов, устраняющихся, как правило, в рамках административной либо судебной моделей. Холодные налоговые режимы характеризуются также и низкой степенью взаимозависимости между налоговым органом и налогоплательщиком. Как правило, налоговые органы в этих странах закрыты для сотрудничества, что увеличивает в том числе и финансовые риски для субъектов бизнеса. Налоговое резидентство в странах с таким климатом характерно для налогоплательщиков, контрагенты которых заинтересованы в

финансовых операциях на крупных официальных финансовых рынках.

Структура налоговой обязанности, как правило, раскрывается посредством применения понятий налога и его составляющих. Общемировая практика признает, что одним из системообразующих элементов налога является налоговая база. Соответствующий подход восприняло и российское налоговое законодательство, которое определяет налоговую базу как «стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения» [10]. Таким образом, при характеристике налоговой базы представляется возможным выделить как экономические, так и правовые элементы.

Говоря об экономических составляющих категории налоговой базы, стоит отметить, что с этой точки зрения она представляет собой наличие у налогоплательщика определенного качества и объема экономических благ, имеющих денежно-финансовое выражение в соответствующем обороте. При этом экономическая мысль к современному этапу развития сохранила спор относительно такой характеристики блага, как прибыльность. По смыслу налогового законодательства, для признания экономического блага налогоплательщика налоговой базой вовсе не обязательно получение дохода с соответствующего блага – достаточным представляется сам факт распространения на такой объект хозяйской власти со стороны налогоплательщика. При этом сам факт прибыльности зачастую рассматривается как дополнительная налоговая база.

Соответствующее экономическое определение налоговой базы имеет непосредственное воплощение в правовом поле. Так, указанное выше определение предусматривает в качестве обязательного с точки зрения права элемента налога налоговую базу. При этом право, зачастую необоснованно, игнорирует исчерпывающий подход к доходности экономического блага, что приводит к дополнительной финансовой нагрузке. Кроме того, для признания экономического блага в качестве налоговой базы в правовом смысле достаточно

лишь соответствия его определенным характеристикам.

Таким образом, различия и конкурентные преимущества в разных налоговых климатах в рамках рассматриваемой темы можно свести к степени ограничения экономической составляющей понятия налоговой базы правовыми рамками: чем холоднее налоговый режим, тем больше правового наполнения в понятии налоговой базы. Соответствующее рамочное регулирование устанавливает ту или иную степень зависимости (большую или меньшую) понятия, имеющего экономическую природу, от налогового законодательства и деятельности налоговых органов.

Стоит отметить, что институт переноса налоговой базы с экономико-правового взгляда можно объяснить степенью желания налогоплательщика быть подверженным влиянию: 1) экономических законов; 2) смешанных законов, т.е. экономических принципов, имеющих правовое воплощение; 3) правового регулирования.

Так, если налогоплательщик является приверженцем доминирующего влияния экономических законов, он перенесет налоговую базу в страну с теплым налоговым климатом. Такое действие позволит ему расширить правовые рамки регулирования соответствующего института и, как следствие, уменьшить финансово-экономические риски. Страны с теплым экономическим климатом прежде всего предоставляют возможность для применения особых методов расчета стоимостного выражения налоговой обязанности, предусматривая учет лишь некоторых, сугубо экономических характеристик категории налоговой базы.

Перенос налоговой базы в страну со смешанным налоговым режимом наиболее оптимален при финансовой избирательности контрагентов. Правовые рамки, существующие в таких странах в отношении регулирования категории налоговой базы, представляются фактически не ограничивающими экономическую природу данной категории. Кроме того, налоговые органы соответствующих государств являются сторонниками динамичного подхода, что

позволяет вовремя вывести из-под налогообложения невыгодный с точки зрения экономического риска объект. При этом такой перенос вовсе не всегда предполагает физическое перемещение экономических ресурсов.

Холодный экономический режим прежде всего характерен, как правило, состоявшимися подходами к налоговой политике. При этом действие экономических законов максимально сужено правовыми границами, имеющими доминирующую степень влияния. Экономически статус налогоплательщика в такой стране максимально неэффективен с точки зрения финансовых издержек.

Таким образом, на современном этапе развития экономико-правового регулирования института переноса налоговой базы представляется возможным признать соответствующие действия элементом аг-

рессивного налогового планирования по смыслу подхода ОЭСР. При этом агрессивность проявляется исключительно в экономико-правовых последствиях для государств, из юрисдикции которых осуществляется такой перенос. Экономического проявления агрессивности в случае переноса налоговой базы не наблюдается – она возможна лишь отчасти по отношению к финансово-избирательным контрагентам. Следовательно, под конкуренцией налоговых режимов необходимо понимать предоставление при переносе налоговой базы конкурентных преимуществ, связанных с максимальной степенью минимизации финансовых рисков для конкретного налогоплательщика. Причем данную категорию необходимо рассматривать в том числе и в границах возможного негативного влияния такого переноса на денежные расчеты с контрагентами.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report / OECD. - 2004. - Режим доступа: [www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf](http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf).
2. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов: [одобр. Правительством Рос. Федерации 30 мая 2013 г.] / КонсультантПлюс. - Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_147172/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_147172/).
3. International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Studies. Study 1 / OECD. - 1987.
4. Saunders, R. The Principles of International Tax Planning / R. Saunders, M. Dean, R. Williams // International Fiscal Services. - London: Corpus Publishing Ltd, 2005. - P. 181.
5. Крымский, Д.И. Агрессивное налоговое планирование в свете Доклада ОЭСР / Д.И. Крымский // Налоговед. - 2008. - № 3. - С. 25.
6. Тимаев, З.И. Налогообложение КИК / З.И. Тимаев // Налоговед. - 2016. - № 2. - С. 48.
7. Jain, S. Effectiveness of the Beneficial Ownership Test in Conduit Company Cases / S. Jain. - Amsterdam: IBDF, 2013.
8. Майбуров, И.А. Проект плана действий по борьбе с минимизацией налогообложения и выводением прибыли / И.А. Майбуров; OECD. - 2014. - Режим доступа: <http://oecdru.org/nalog.html>.
9. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting / OECD. - 2013. - Режим доступа: [www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf](http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf).
10. Часть 1 статьи 52 Налогового кодекса РФ (см.: Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): от 31.07.98 N 146-ФЗ в ред. от 03.07.16 с изм. и доп.: вступ. в силу с 01.09.16) // Российская газета. - 06.08.98, № 148-149.
1. The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report / OECD. - 2004. - Access mode: [www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf](http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf).
2. *Basic Directions in Tax Policy of the Russian Federation for 2014 and for Planned Period of 2015 and 2016*: [approved by the Government of the Russian Federation on the 30-th of May, 2013] / Consultant Plus. - Access mode: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_147172/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_147172/).
3. International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Studies. Study 1 / OECD. - 1987.
4. Saunders, R. The Principles of International Tax Planning / R. Saunders, M. Dean, R. Williams // International Fiscal Services. - London: Corpus Publishing Ltd, 2005. - P. 181.
5. Krymsky, D.I. *Aggressive Tax Planning in Light of OESR Report* / D.I. Krymsky // Tax Expert. - 2008. - № 3. - pp. 25.
6. Timayev, Z.I. KIK Taxation / Z.I. Timayev // Tax Expert. - 2016. - № 2. - pp. 48.

7. Jain, S. Effectiveness of the Beneficial Ownership Test in Conduit Company Cases / S. Jain. - Amsterdam: IBDF, 2013.
8. Maiburov, I.A. *Draft Planning of Actions for Fight with Taxation Minimization and Income Outflow* / I.A. Maiburov; OECD. - 2014. – Access Mode: <http://oecd.ru/nalog.html>.
9. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting / OECD. - 2013. – Access Mode: [www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf](http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf).
10. Part 1 of Article 52 of the Tax Code of the RF (see: *Tax Code of the Russian Federation (Part 1)*): of 31.07.98 N 146-FL in the redaction of 03.07.16 with changes and additions: came into force since 01.09.16) // The Russian Newspaper. - 06.08.98, № 148-149.

*Статья поступила в редколлегию 8.12.16.*

*Рецензент: д.э.н., профессор Брянского государственного технического университета Кулагина Н.А.*

#### Сведения об авторах:

**Ерохин Дмитрий Викторович**, к.э.н., профессор, зав. кафедрой «Экономика и менеджмент» Брянского государственного технического университета. e-mail: [erohin1951@mail.ru](mailto:erohin1951@mail.ru).

**Yerokhin Dmitry Victorovich**, Can.Ec., Prof., Head of the Dep. «E&M» FSBEI HVE «BSTE», e-mail: [erohin1951@mail.ru](mailto:erohin1951@mail.ru).

**Новиков Антон Сергеевич**, студент IV курса юридического факультета СПбГУ, тел.: 8-962-137-32-77.

**Novikov Anton Sergeyeovich**, student of the IV course of law department of St.Petersburg State University, ph. 8-962-137-32-77.