

Новые модели налогообложения прибыли международных групп компаний: анализ предложений и перспективы использования в России*

К. А. Пономарева

Научно-исследовательский финансовый институт
Министерства финансов Российской Федерации,
Российская Федерация, 127006, Москва, Настасьинский пер., 3
Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ,
Российская Федерация, 119606, Москва, пр. Вернадского, 84

Для цитирования: Пономарева, Карина А. 2022. «Новые модели налогообложения прибыли международных групп компаний: анализ предложений и перспективы использования в России». *Вестник Санкт-Петербургского университета. Право* 4: 1007–1021.
<https://doi.org/10.21638/spbu14.2022.411>

В статье рассмотрены инициативы Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в сфере налогообложения международных групп компаний в эру цифровой экономики. Рассматриваются методологические подходы к налогообложению цифровой экономики, выделяются особенности цифровизации экономики, играющие важную роль в налоговой политике, определяются релевантные правовые механизмы учета фискальных интересов российского государства в условиях цифровой трансформации. На основе анализа предложений ОЭСР формулируются направления разработки новых правил распределения доходов и определения экономической взаимосвязи с учетом новых факторов, которые будут использоваться совместно с методами распределения прибыли. Проведен анализ новых налоговых проектов ОЭСР в контексте применения норм налогового законодательства и международных налоговых соглашений, в частности правил определения факта наличия постоянного представительства и расчета налоговой базы, относимой к постоянному представительству, применения правил трансфертного ценообразования, налогообложения у источника и классификации для целей применения международных налоговых соглашений. Кроме того, указанные документы ОЭСР проанализированы с точки зрения потенциального влияния на российскую фискальную базу. Методологическую основу исследования составляют как общенаучные методы (диалектико-материалистический, системный, индукция, дедукция, анализ, синтез), так и междисциплинарные, а также собственно юридические — формально-юридический и сравнительно-правовой, который позволяет сопоставить сходные правовые проблемы, существующие в законодательстве и международных договорах, а также выявить оптимальные пути их разрешения. Основы налоговых систем, заложенные в 1920-е годы, традиционно учитывали принципы источника дохода и резидентства. В новом мире глобализации и цифровой

* Статья подготовлена в рамках задания Минфина России на выполнение работы по проведению научного исследования «Разработка механизма налогообложения глобальной прибыли иностранных компаний с высоким уровнем цифровизации и существенным экономическим присутствием в России».

© Санкт-Петербургский государственный университет, 2022

экономики эти принципы становятся существенными препятствиями международной торговле и в то же время вовлекаются субъектами экономической деятельности в налоговую конкуренцию или избежание налогообложения, т. е. в свои интересы по получению налоговой выгоды.

Ключевые слова: налогообложение прибыли, международное налогообложение, цифровая экономика, цифровая трансформация, международная группа компаний, постоянное представительство, трансфертное ценообразование.

1. Введение

Актуальным вопросом в повестке дня международного сообщества в последние годы стало развитие цифровой экономики. Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), Организация Объединенных Наций (ООН) и Европейский союз (ЕС) определили основные налоговые проблемы цифровой экономики. В окончательном отчете ОЭСР о Действии 1, включенном в План действий, направленных на борьбу с размыванием налоговой базы и выводом прибыли¹ (далее — план BEPS), отмечено, что цифровизация экономики вызвала ряд комплексных проблем в сфере прямого налогообложения, связанных главным образом с вопросом распределения между государствами права на налогообложение прибыли, полученной в результате трансграничной деятельности в цифровую эпоху². С учетом новой взаимосвязи, основанной на цифровом присутствии, речь идет не только о противодействии размыванию налоговой базы и выводу прибыли, но и в первую очередь о новом распределении налоговых прав.

Основной характеристикой цифровой экономики является снижение необходимости физического присутствия на рынках (Petruzzi, Buriak 2018; Martín Jiménez 2018). При этом системы корпоративного налогообложения по-прежнему основаны на экономической реальности 1920-х годов, когда были заложены правила налогообложения по территориальному и резидентскому принципам (Пономарева 2020, 269).

Как справедливо отмечают А. Б. Берберов и Н. С. Милоголов, «транснациональные компании могут иметь больше возможностей для снижения своих налоговых обязательств в силу наличия эффекта размывания базы, чем национальные компании с аналогичными характеристиками. Данный факт объясняется тем, что если дочерние компании, входящие в международную группу компаний, могут воспользоваться различиями в налоговых системах или налоговыми льготами, направленными на привлечение иностранного капитала, то эти дочерние компании в стране будут иметь более низкую эффективную налоговую ставку, чем сопоставимые компании, оперирующие только в пределах национальной юрисдикции» (Берберов, Милоголов 2018, 50).

¹ “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”. *OECD*. 2013. Дата обращения 5 февраля, 2022. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

² “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 — 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”. *OECD*. 2015. Дата обращения 4 февраля, 2022. <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>

2. Основное исследование

2.1. Проекты международных организаций о налогообложении транснациональных цифровых компаний

Большинство налоговых соглашений основаны либо на Типовой конвенции ООН для урегулирования налоговых отношений между развитыми и развивающимися странами³, либо на Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал (далее — МК ОЭСР)⁴, в которых используется традиционная концепция постоянного представительства. Иностранное предприятие подлежит налогообложению только в том случае, если оно имеет физическое присутствие, которое в широком смысле определяется как место, где полностью или частично осуществляется деятельность данного предприятия. Государство может облагать налогом компании только в том случае, если установлена налоговая привязка (nexus) к данной юрисдикции. Однако цифровизация позволяет компаниям осуществлять экономическую деятельность без физического присутствия в юрисдикции. Это может привести к ситуации, когда налоги не отражают стоимость и прибыль, создаваемые предприятием. Активы цифрового бизнеса можно легко перемещать из одной юрисдикции в другую, чтобы избежать налогооблагаемого присутствия в тех странах, где налоги выше. Кроме того, такие виды деятельности, как сбор местных данных или размещение товаров, которые ранее считались чисто вспомогательными и, как правило, лишь незначительно увеличивали прибыль бизнеса и поэтому игнорировались для целей распределения прибыли, в эру цифровой экономики выходят на первый план (Becker, English 2019, 162).

В отсутствие консенсуса многие государства начали формулировать односторонние правила налогообложения цифровой экономики (Пономарева 2020, 269–270). Эти практики усложняют определение юрисдикции, уполномоченной облагать налогом цифровую международную группу компаний (МГК).

16 марта 2018 г. ОЭСР представила промежуточный отчет о налоговых вызовах, возникающих в связи с цифровизацией (далее — промежуточный отчет ОЭСР)⁵, в п. 33–35 которого указаны общие характеристики цифровых компаний:

- несоответствие уровня физического и экономического присутствия в стране-рынке (scale without mass);
- зависимость от нематериальных активов, особенно интеллектуальной собственности;
- важность данных, участия пользователей и их взаимодействия с объектами интеллектуальной собственности.

Таким образом, предложенные к настоящему времени решения включают налоговые меры, указывающие на юрисдикцию источника или назначения. Варианты налогообложения цифровых компаний, обсуждаемые на уровне ОЭСР, ООН и ЕС,

³ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: 2017 Update, UN, New York. Дата обращения 5 февраля, 2022. <https://doi.org/10.18356/cc8f6035-en>

⁴ “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version”. OECD. 2017. Дата обращения 5 февраля, 2022. http://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

⁵ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation — Interim Report 2018. Дата обращения 4 февраля, 2022. <https://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

включают также краткосрочные решения, направленные на адаптацию существующей международной налоговой системы к цифровой реальности⁶ до тех пор, пока не будет достигнуто глобальное согласованное решение.

Целью мер, предложенных ОЭСР и ООН для решения налоговых проблем цифровой экономики, является определение налогооблагаемой связи (пересмотр концепции постоянного представительства и оценка того, приводят ли сбор данных и их монетизация к созданию стоимости для целей трансфертного ценообразования). При этом цифровые предприятия не должны быть изолированы от традиционных. Как отмечается, ключевыми признаками цифровой экономики выступают информационная открытость и транспарентность социально-экономических систем; стремление государств к цифровой интеграции (Шкодинский, Дудин, Усманов 2021, 40). Конечной целью формирования новых правил налогообложения цифровых компаний является создание глобального налогового механизма и эффективной налоговой системы.

Проект ОЭСР развивался с поправками на условия пандемии, однако 08.10.2021 было опубликовано заявление о двухкомпонентном решении налоговых проблем, возникающих в связи с цифровизацией экономики⁷, согласованное представителями 137 стран.

Работа идет по двум направлениям:

— компонент 1 (pillar 1) предполагает введение нового механизма распределения прибыли, который позволит частично отойти от принципа «вытянутой руки», а также поможет создать новые правила налогообложения, не привязанные к физическому присутствию налогоплательщика в юрисдикции;

— компонент 2 (pillar 2) предусматривает более современные механизмы предотвращения размывания налоговой базы (фактически это проект BEPS 2.0) и направлен на то, чтобы крупные МГК платили налог на прибыль по ставке 15% независимо от того, где расположена их штаб-квартира или в каких юрисдикциях они работают.

Иными словами, pillar 1 направлен на адаптацию международной системы подоходного налогообложения к новым бизнес-моделям путем внесения изменений в правила распределения налога на прибыль между странами, а pillar 2 касается глобального минимального налога.

⁶ Существующий режим распределения прибыли пересмотрен и введена концепция существенного экономического присутствия, предложенная ОЭСР, а затем Европейской комиссией (European Commission, Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence, COM (2018) 147 final (21 Mar. 2018). Дата обращения 11 февраля, 2022. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0147>). Подход ООН к данному вопросу был ужесточен посредством введения нового правила распределения для платежей за технические услуги в ст. 12А Модельной конвенции ООН (UN, Secretariat Paper for the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Tax Consequences of the Digitalized Economy — The taxation of Fees for Technical, Managerial and Consultancy services in the Digital Economy with respect to Article 12A of the 2017 UN Model, E/C.18/2017/CRP.23. Дата обращения 5 февраля, 2022. http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/10/15STM_CRP23_Technical-Services.pdf). Краткосрочные решения также включают в себя введение налога у источника и уравнительного платежа на цифровые транзакции или на оборот цифровых компаний (см. окончательный отчет ОЭСР).

⁷ Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy — 8 October 2021. Дата обращения 11 февраля, 2022. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

Интересно, что этот проект изначально зарождался в целях налогообложения цифровых компаний, но к 2021 г. он трансформировался в проект по налогообложению прибыли МГК как таковых. Рассмотрим правила распределения налога на прибыль более подробно.

2.2. Двухкомпонентная программа Организации экономического сотрудничества и развития по налогообложению прибыли международных групп компаний

2.2.1. Pillar 1 — новые правила распределения прибыли

Pillar 1 расширяет налоговые права рыночных юрисдикций (как правило, юрисдикции, в которых находятся пользователи), где существует активное и устойчивое участие бизнеса в экономике юрисдикции посредством деятельности в этой юрисдикции или удаленно направленной на нее⁸.

В соответствии с планом ОЭСР ключевыми направлениями деятельности в рамках pillar 1 являются следующие:

- новое полномочие по налогообложению для рыночных юрисдикций в отношении доли остаточной прибыли, рассчитанной на уровне группы, международных групп компаний (сумма А);
- упрощение и унификация правил отнесения прибыли к базовым маркетинговым операциям и операциям по перепродаже (сумма В);
- процессы повышения налоговой определенности с помощью эффективных механизмов предотвращения и разрешения споров (Милоголов, Пономарева 2021).

Заявление ОЭСР от 08.10.2021 подтверждает, что новые правила будут применяться к МГК с мировой выручкой более 20 млрд евро и рентабельностью выше 10%. Распределение по сумме А составит 25%.

Сумма А требует разработки правил определения источника доходов и критериев распределения прибыли. Распределение получают юрисдикции, в которых получен доход в размере 1 млн евро или более. Этот порог понижается до 250 тыс. евро для юрисдикций с ВВП менее 40 млрд евро.

Если остаточная прибыль группы уже облагается налогом в рыночной юрисдикции, распределение прибыли в соответствующую юрисдикцию по сумме А будет ограничено «безопасной гаванью» в отношении прибыли от маркетинговой деятельности и сбыта. Детали этого ограничения пока не определены⁹.

Проиллюстрируем применение этих правил на примере (Chand, Turina, Romanovska 2021).

Группа Х представляет собой МГК. По правилу «безопасной гавани» для прибыли от маркетинговой и дистрибьюторской деятельности сумма прибыли, распределяемая в странах, где группа физически не присутствует, составляет 1,5% от продаж

⁸ “Tax Challenges Arising from Digitalisation — Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”. OECD. 2020. Дата обращения 24 февраля, 2022. <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>

⁹ OECD Inclusive Framework — 8 October 2021 Agreement: Euro Tax Flash from KPMG’s EU Tax Centre. Дата обращения 4 февраля, 2022. <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/10/etf-458-oecd-inclusive-framework-8-october-2021-agreement.html>.

(только сумма А), а сумма прибыли, распределяемая в странах, где группа физически присутствует, — 3,5 % от продаж (сумма А плюс 2 % фиксированной прибыли для обычной маркетинговой и дистрибьюторской деятельности).

У группы Х имеется децентрализованная операционная модель, в которой владелец интеллектуальной собственности (резидент юрисдикции 1) владеет нематериальными активами группы и лицензирует их дистрибьюторам в разных странах в обмен на роялти.

Дистрибьюторы — резиденты юрисдикций 2, 3, 4 и 5 — объединяют эти лицензированные нематериальные активы с собственными нематериальными активами в продуктах, которые затем продаются третьим лицам. Дистрибьюторы получают остаточную прибыль (или убытки) в своих странах.

Группа Х определит доходность «безопасной гавани» и прибыль, распределенную между странами по существующим правилам такого распределения. Затем она определит, в каких странах вправе применить режим «безопасной гавани», а где ей потребуется выделить сумму А.

Предположим, в юрисдикциях 2 и 5 группа Х уже распределяет доход, превышающий 3,5 %. Таким образом, она будет иметь право на «безопасную гавань», а следовательно, не станет выплачивать сумму А в этих юрисдикциях.

В юрисдикции 4 группа Х несет убытки, а значит, не имеет права на «безопасную гавань».

В соответствии с предлагаемым механизмом устранения двойного налогообложения владельца интеллектуальной собственности скорее всего идентифицируют как налогоплательщика, а юрисдикция 1 должна будет предоставить льготы с помощью метода освобождения или кредита на сумму прибыли, распределенной в юрисдикции 4.

В заявлении ОЭСР подтверждается, что на государства будет распространяться обязательное требование об арбитраже и только ограниченному числу менее развитых стран будет разрешено использовать избирательный механизм.

Важно, что с 08.10.2021 и до 31.12.2023 или до вступления в силу многосторонней конвенции, которая еще не принята, не будут вводиться новые налоги на цифровые услуги или другие аналогичные меры. Конвенция потребует от всех стран, которые подпишут ее, отменить все существующие налоги на цифровые услуги и аналогичные меры в отношении всех компаний, а также взять на себя обязательство не вводить такие меры в будущем.

Добывающие отрасли и регулируемые финансовые услуги остаются за пределами суммы А, однако более подробная информация о масштабах этих исключений отсутствует. Также нет никакой дополнительной информации о механизме уменьшения двойного налогообложения и о том, какие организации в группе несут ответственность за выплату обязательств по сумме А.

Предложение по сумме В будет разработано в 2022 г.

2.2.2. Pillar 2: глобальный минимальный налог

Pillar 2 касается новых Глобальных правил борьбы с BEPS (Global Anti-Base Erosion, GloBE)¹⁰. Согласованная глобальная минимальная налоговая ставка составляет 15 %.

¹⁰ “Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy — Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris”. OECD. 2021. Дата обращения

2.2.2.1. Правило включения доходов (IIR) и Правило заниженных налоговых платежей (UTPR)

Pillar 2 предусматривает Правило включения доходов (Income inclusion rule, IIR), которое действует как дополнительный налог для материнской компании, если доходы контролируемых иностранных компаний облагаются налогом ниже эффективной минимальной налоговой ставки.

Также Pillar 2 предусмотрено Правило заниженных налоговых платежей (Undertaxed Payment Rule, UTPR), которое запрещает налоговые вычеты или требует соответствующей корректировки в той мере, в какой доходы участника группы, облагаемые по низким ставкам, не облагаются налогом в соответствии с Правилom включения доходов (IIR).

В случае наличия «оставшегося сверхналога» (top-up tax) он распределяется пропорционально общей сумме чистых внутригрупповых расходов, понесенных всеми плательщиками по Правилу заниженных налоговых платежей.

Правила GloBE уже отражены в документах иных организаций. В целях реализации плана ОЭСР 21.12.2021 Европейская комиссия представила проект Директивы, направленный на обеспечение минимального уровня налогообложения МГК¹¹. Особенность указанного проекта состоит в том, что он предлагает применять правила pillar 2 не только к МГК, но и к крупным внутренним группам. Этот опыт можно было бы учесть при совершенствовании российского налогового законодательства и применять предложенные правила к субъектам РФ по аналогии с государствами — членами ЕС.

Ключевым пунктом в данном случае является следующее. В соответствии с pillar 2 Правило заниженных налоговых платежей (UTPR) применяется в ситуациях, когда в юрисдикции конечной материнской компании отсутствует соответствующий IIR или установлен низкий уровень налогообложения. Правило заниженных налоговых платежей работает путем распределения дополнительного налога на юрисдикцию. Оно распределяет недостающий налог между юрисдикциями на основе двухфакторной формулы: балансовой стоимости материальных активов в юрисдикции и количества сотрудников в юрисдикции.

Процент UTPR государства — члена ЕС предлагается рассчитывать для каждого финансового года и для каждой группы компаний в соответствии со следующей формулой:

$$50 \% \times \frac{\text{количество сотрудников в данной юрисдикции}}{\text{количество сотрудников во всех юрисдикциях, применяющих UTPR}} + \\ + 50 \% \times \frac{\text{общая стоимость материальных активов в государстве}}{\text{общая стоимость материальных активов во всех юрисдикциях, \\ применяющих UTPR}}$$

11 февраля, 2022. <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

¹¹ Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union. Brussels, 22.12.2021. COM/2021/823 final. Дата обращения 11 февраля, 2022. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52021PC0823>.

Численность работников должна соответствовать численности работников на основе полной занятости всех компаний, расположенных в соответствующей юрисдикции, включая независимых подрядчиков при условии, что они участвуют в обычной операционной деятельности компании.

Материальные активы должны включать материальные активы всех субъектов, расположенных в соответствующей юрисдикции, но не должны включать денежные средства, нематериальные или финансовые активы.

Подобный механизм учитывает степень присутствия и наличие существенной экономической деятельности компаний юрисдикции. Важной особенностью такого способа распределения является то, что если юрисдикция не в полной мере использует распределение дополнительных налоговых прав, предоставленное им за данный финансовый год, то их процент UTPR снижается до нуля для последующих периодов до тех пор, пока не будет введена сумма за предыдущие годы. Это означало бы, что юрисдикция имеет стимул оперативно вводить дополнительные налоговые отчисления, чтобы избежать потери отчислений в будущие годы, которые в противном случае были бы распределены между другими юрисдикциями.

Пороговый уровень доходов МГК — 750 млн евро. Этот порог определен в соответствии с Действием 13 BEPS (страновая отчетность). Страны по-прежнему могут свободно применять Правило включения доходов (IIR) к МГК со штаб-квартирой в своих странах, доходы которых ниже этого порогового значения.

Исключения из правил GloBE — государственные организации, международные организации, некоммерческие организации, пенсионные фонды или инвестиционные фонды, которые являются конечными материнскими компаниями группы, или любые холдинговые структуры, используемые такими компаниями, организациями или фондами. Также исключения составляют международные перевозки (но не авиакомпания).

2.2.2.2. Применение отдельных исключений (formulaic substance carve-out) и минимальных исключений (de minimis exclusion)

Исключение formulaic substance carve-out (применение отдельных исключений) предполагает вычет определенной суммы дохода в рамках правил GloBE. Данная сумма рассчитывается как надбавка к балансовой стоимости материальных активов и сумме расходов на персонал. Изначально надбавка составляет 8% для материальных активов и 10% для расходов на персонал, однако в течение 10 лет надбавка будет снижена до 5% для обоих показателей.

Правила GloBE также предусматривают исключение (de minimis exclusion) для тех юрисдикций, в которых оборот МГК составляет менее 10 млн евро, а прибыль — менее 1 млн евро.

В заявлении подтверждается, что изменения в законодательство будут предусматривать «безопасные гавани» (safe harbours), но подробных сведений об этих механизмах не приводится.

2.2.2.3. Правило налогообложения доходов у источника (STTR)

В заявлении подтверждается важность Правила налогообложения доходов у источника (subject to tax rule, STTR) для развивающихся стран и предусматрива-

ется, что юрисдикции — члены Инклюзивной рамочной программы, применяющие номинальные ставки корпоративного подоходного налога ниже минимальной ставки STTR к процентам, роялти и определенному набору других платежей (при условии дальнейшего обсуждения), включают STTR в свои соглашения об избежании двойного налогообложения.

Право на налогообложение в соответствии с STTR будет ограничено разницей между минимальной ставкой и налоговой ставкой, применимой к выплате, при этом минимальная ставка для STTR составляет 9 %.

Рассмотрим на примере, как будут взаимодействовать Правило налогообложения доходов у источника (STTR) и Правило включения доходов (PIR).

Дополнительный налог, уплачиваемый в соответствии с STTR, составляет 2,5 % и взимается в стране В, в то время как дополнительный налог, который взимается по Правилу включения доходов после учета налога, уплачиваемого согласно STTR, составляет 12,5 % и взимается в стране А.

Таким образом, STTR применяется в первую очередь перед любой операцией по Правилу включения доходов. Платеж, полученный компанией С Со 1, облагается скорректированной номинальной ставкой налога 5 %, которая получается путем снижения номинальной ставки корпоративного налога в размере 25 % на 80 % из-за освобождения 80 % дохода.

Скорректированная номинальная ставка ниже 7,5 %, а платеж покрывается STTR, поэтому STTR применяется в стране В. Компания В Со обязана удерживать налог по ставке 2,5 %, что представляет собой разницу между минимальной ставкой (7,5 %) и скорректированной номинальной налоговой ставкой (5 %).

Hold Со подпадает под действие Правила включения доходов в стране А. Это правило действует аналогично правилам контролируемых иностранных компаний (КИК), требуя, чтобы материнская компания учитывала и облагала налогом прибыль дочерней компании по эффективной ставке ниже минимальной нормы.

Эффективная налоговая ставка определяется путем деления суммы покрываемых налогов на сумму прибыли. Охватываемые налоги включают налоги у источника, взимаемые юрисдикциями-источниками. Эффективная налоговая ставка компании С Со 1 рассчитывается следующим образом:

— покрываемые налоги:

$$2,5 \text{ (2,5 \% от удерживаемого налога в соответствии с STTR} \times 100) + \\ + 5 \text{ (налог, взимаемый в стране С)} = 7,5;$$

— налоговая база (предполагается равной сумме дохода для целей этого примера):

$$100 + 100 = 200;$$

— эффективная налоговая ставка:

$$\text{покрытый налог} / \text{налоговая база} = 3,75 \text{ \%}.$$

Эффективная налоговая ставка С Со 1 ниже минимальной нормы. Следовательно, Hold Со обязан применять PIR в отношении дохода С Со 1. Процент налога на пополнение составляет: $10 \% - 3,75 \% = 6,25 \%$. Налог, взимаемый в соответствии с PIR, составляет: $6,25 \% \times 200 = 12,5 \%$.

Новое правило создает необходимость внести изменения в соглашения об избежании двойного налогообложения.

2.2.2.4. Сроки реализации проекта

Организация экономического сотрудничества и развития определила ключевые этапы завершения разработки отдельных правил, а также целевые сроки для принятия национальных законов и ратификации договоров, например:

— режим имплементации правил GloBE будет разработан не позднее конца 2022 г. (возможно, в форме многосторонней конвенции);

— Правила включения доходов (PIR) и налогообложения доходов у источника (STTR) вступят в силу в 2023 г., а Правило заниженных налоговых платежей (UPTR) — в 2024 г.;

— итоговый документ по сумме В должен быть подготовлен к концу 2022 г.

Важным условием является то, что с 08.10.2021 до конца 2023 г. или до вступления в силу многосторонней конвенции (MLC) не будут вводиться новые налоги на цифровые услуги или другие аналогичные меры. Многосторонняя конвенция потребует от всех стран, которые ее подпишут, отменить все существующие налоги на цифровые услуги и принять аналогичные меры, а также взять на себя обязательство не вводить такие меры в будущем.

Добывающие отрасли и регулируемые финансовые услуги остаются за пределами суммы А, но более подробной информации о масштабах этих исключений пока нет.

2.3. Оценка проекта Организации экономического сотрудничества и развития и возможных действий правительств и компаний

Каждое государство преследует прежде всего национальный фискальный интерес вплоть до одностороннего введения мер по налогообложению цифровых компаний в национальное законодательство. Более того, односторонние меры (которые, по сути, имеют одни и те же цели и средства имплементации) могут порождать ситуации двойного налогообложения. Средством борьбы с такими мерами выступает использование многостороннего инструмента, например многосторонней конвенции ОЭСР.

Реформы окажут масштабное воздействие на деятельность МГК по всему миру. С учетом амбициозных сроков реализации необходимо, чтобы потенциально затронутые реформами предприятия могли подготовиться к изменениям правовых режимов.

Реформы международного налогового правового поля, очевидно, потребуют изменений национального регулирования. Компаниям будет важно использовать соответствующие инструменты оценки воздействия режимов на их деятельность, оценки взаимозависимости и предотвращения двойного налогообложения или других непреднамеренных воздействий. В дальнейшем процесс реализации каждого компонента должен будет осуществляться странами по всему миру, что создаст дополнительные сложности. Осуществление реформ требует принятия национального законодательства и ратификации многосторонних документов.

Ряд положений программы ОЭСР подвергается критике со стороны исследователей и практиков.

Некоторые авторы предлагают включить в налоговые соглашения защитную оговорку, которая разрешает применение IIR (Chand 2018; Bennet 2021). Несколько государств включили такую оговорку в свои соглашения об избежании двойного налогообложения в части конкретных правил, запрещающих уклонение от уплаты налогов (Van Weeghel 2010, 44). Так, Франция включает во многие свои налоговые соглашения положение, сохраняющее применение национальных правил тонкой капитализации. Например, соглашение об избежании двойного налогообложения, заключенное между Австрией и Францией, предусматривает: «Положения настоящей Конвенции не препятствуют... Франции применять положения... ст. 212» или любые другие аналогичные положения налогового законодательства Франции. Статья 212 касается французских правил тонкой капитализации¹².

По мнению профессора В. Чанда, защитная оговорка может звучать следующим образом: «Положения существующих или будущих конвенций не должны препятствовать договаривающейся юрисдикции применять правила GloBE, т.е. Правило включения доходов и Правило облагаемых налогом платежей, согласованное в рамках pillar 2». Это означало бы, что если договаривающиеся государства применяют IIR и UTPR способом, который превышает разрешение защитной оговорки (т.е. применяют правила pillar 2 непоследовательно и с нарушением правила ОЭСР), то налицо конфликт налоговых соглашений. В этом случае налогоплательщики должны иметь возможность использовать взаимосогласительную процедуру (Chand, Turina, Romanovska 2021).

Кроме того, проект ОЭСР оставляет нераскрытым ряд понятий; кроме того, не определены механизмы реализации некоторых положений и не решены технические сложности. Так, для pillar 1 это определение группы МГК и компаний, входящих в эту группу; исключение иностранных доходов *de minimis*; определение регулируемых финансовых услуг и добывающих отраслей; окончательная разработка правил определения источника доходов; разработка правил «безопасной гавани» для доходов от маркетинговой деятельности, а также правил избежания двойного налогообложения (это окажет решающее влияние на то, сколько фактически получат конкретные страны, включая возможный зачет уплаченного налога у источника); правила суммы В; разработка обязательного механизма разрешения споров.

Для pillar 2 остались нераскрытыми конструкция безопасной гавани, сфера охвата STTR и обстоятельства, при которых требуется изменение соглашений об избежании двойного налогообложения.

3. Выводы

Развитие цифровой экономики существенно меняет налоговое регулирование во всем мире. Рассматриваемая проблематика весьма актуальна и для Российской Федерации. Необходимость обеспечить соблюдение фискальных интересов

¹² Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Дата обращения 11 февраля, 2022. <https://www.ris.bka.gv.at/Geltende-Fassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004906>.

государства в условиях формирующегося цифрового уклада экономики требует трансформации подходов к регулированию налоговых отношений как в контексте определения надлежащих правовых форм для регламентации налоговой базы, облагаемой в России, так и для воздействия на международную налоговую политику с целью использования преимуществ, предоставляемых международной налоговой кооперацией, и нейтрализации угроз, вызываемых международной налоговой конкуренцией. Эти задачи актуальны и в современных условиях санкционных ограничений. Необходимы совершенствование и развитие научно-методических основ налоговой политики в условиях фрагментации системы международной экономической кооперации, в том числе в части международного налогообложения.

В настоящее время в российском налоговом законодательстве отсутствуют инструменты, позволяющие эффективно облагать налогом прибыль иностранных цифровых компаний, которые присутствуют в стране лишь виртуально.

Особенность России заключается в том, что она является одновременно потребителем цифровых услуг и поставщиком таких услуг, располагая конкурентоспособными на международном уровне IT-компаниями «Яндекс», «ВКонтакте», Wildberries и др. Однако российское налоговое законодательство имеет ряд особенностей, позволяющих иностранным интернет-компаниям получать преимущества в налогообложении по отношению к российским интернет-компаниям.

Иностранные компании не являются налоговыми агентами по налогу на доходы физических лиц, они не уплачивают страховые взносы при выплате вознаграждений физическим лицам¹³, применяют ставки по налогу на прибыль, предусмотренные странами их инкорпорации. Соответственно, российские технологические компании несут бóльшую налоговую нагрузку и не могут обеспечить конкурентное финансовое предложение производителям контента и поставщикам сервисов и услуг, которым экономически выгоднее работать с иностранными платформами.

В связи с этим считаем целесообразным рассмотреть вопрос о возложении на иностранные цифровые компании функций налоговых агентов при выплате дохода физическим лицам за оказанные ими услуги.

В настоящее время в российском законодательстве закреплены особенности исчисления и уплаты налога при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме (ст. 174.2 Налогового кодекса РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (НК РФ)). Однако контроль российских налоговых органов за оказанием трансграничных услуг по-прежнему затруднен.

Кроме того, иностранные компании не уплачивают на территории РФ налог на прибыль, получаемую за счет пользователей, находящихся в России. Данный налог они уплачивают в странах, налоговыми резидентами которых являются. Извлекаемая таким образом прибыль имеет экономическую связь с российским рынком, поскольку генерируется российскими пользователями, а иностранные компании таргетируют свои сервисы на российскую аудиторию посредством русскоязычных

¹³ Согласно позиции, выраженной в Письме ФНС России от 07.04.2017 № БС-4-11/6662 (здесь и далее все ссылки на российские нормативно-правовые акты приводятся по СПС «Консультант-Плюс». Дата обращения 20 октября, 2022. <http://www.consultant.ru>), если иностранная организация не имеет на территории РФ представительств, филиалов и иных обособленных подразделений, плательщиком страховых взносов указанная организация не является.

разделов сервисов и пользовательских соглашений, адаптированных для пользователей из России.

Действующее регулирование не позволяет в полной мере взимать налоги с доходов цифровых компаний от услуг, связанных с российскими пользователями. В то же время российские организации, ведущие аналогичную деятельность, несут налоговое бремя, уплачивая налог на прибыль, НДС, а также иные налоги и сборы, установленные НК РФ. Это повышает доходность (за вычетом применимых налогов и сборов) оказания иностранными компаниями цифровых услуг, связанных с российскими пользователями, по сравнению с доходностью тех же услуг, оказываемых российскими компаниями. Следовательно, можно говорить о нарушении условий справедливой конкуренции между российскими и иностранными цифровыми компаниями.

Полагаем, что необходимо предусмотреть специальные правила исчисления и уплаты налога на прибыль иностранных цифровых компаний и параллельно расширять меры налогового стимулирования российских компаний. Увеличение доли цифровой экономики в объеме традиционной экономики ставит вопросы пересмотра подходов к налогообложению постоянного представительства как в доктрине налогового права, так и в налоговом законодательстве.

Все новации, обсуждаемые сегодня на уровне международных организаций, могут оказать влияние и на российские правила налогообложения. В этом контексте наиболее актуальны два возможных инструмента развития российского налогового законодательства: введение в России односторонних мер в условиях развития первого компонента ОЭСР или же внесение изменений в двусторонние соглашения между Российской Федерацией и странами-партнерами.

Оба указанных инструмента могут гибко сочетаться, в том числе с учетом меняющихся условий и фрагментации системы международного экономического сотрудничества. В случае введения односторонних мер, направленных на налогообложение прибыли в условиях цифровизации, полагаем целесообразным учитывать следующие новации в рамках развития механизма первого компонента ОЭСР:

- определение автоматизированных цифровых услуг и предприятий, ориентированных на потребителя;
- исключение из правил pillar 1 (в первую очередь, для предприятий добывающей промышленности);
- установление пороговых значений для налогообложения по масштабам экономической деятельности.

Библиография

- Берберов, Азамат Б., Николай С. Милоголов. 2018. «Оценка масштабов проблемы размывания налоговой базы в России». *Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал* 6 (46): 47–58. <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2018-6-47-58>
- Милоголов, Николай С., Карина А. Пономарева. 2021. «Международная кооперация налоговых администраций при налогообложении цифровых бизнес-моделей: миф или реальность?» *Налоги* 3: 29–33. <https://doi.org/10.18572/1999-4796-2021-3-29-33>
- Пономарева, Карина А. 2020. «Правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц и доходов физических лиц в Российской Федерации и Европейском союзе: сравнительно-

правовое исследование». Дис. ... д-ра юрид. наук, Московский государственный университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА).

- Шкодинский, Сергей В., Михаил Н. Дудин, Далер И. Усманов. 2021. «Анализ и оценка киберугроз национальной финансовой системе России в цифровой экономике». *Финансовый журнал* 13 (3): 38–53. <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2021-3-38-53>
- Becker, Johannes, Joachim Englisch. 2019. “Taxing where value is created: What’s ‘user involvement’ got to do with it?” *Intertax* 2 (47): 161–171.
- Bennet, Mary C. 2021. “Contemplating a multilateral convention to implement OECD pillars 1 and 2”. *Tax Notes International* 102: 1729–1744.
- Chand, Vikram, Alessandro Turina, Kinga Romanovska. 2021. “Tax treaty obstacles in implementing the pillar two global minimum tax rules and a possible solution for eliminating the various challenges”. SSRN. Дата обращения 11 февраля, 2022. <https://ssrn.com/abstract=3967198>.
- Chand, Vikram. 2018. *The interaction of domestic anti-avoidance rules with tax treaties (with special references to the BEPS project)*. Geneva, Zurich: Schulthess.
- Martín Jiménez, Adolfo. 2018. “BEPS, the digital(ized) economy and the taxation of services and royalties”. *Intertax* 8/9 (46): 620–638.
- Petruzzì, Rafaele, Svitlana Buriak. 2018. “Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy — A possible answer in the proper application of the transfer pricing rules?” *Bulletin for International Taxation* 4a (72): 91–116.
- Van Weeghel, Stef. 2010. “General report in tax treaties and tax avoidance: Application of anti-avoidance provisions”. *IFA Cahiers de Droit Fiscal International* 95a: 17–55.

Статья поступила в редакцию 19 февраля 2022 г.;
рекомендована к печати 5 сентября 2022 г.

Контактная информация:

Пономарева Карина Александровна — д-р юрид. наук, доц.; kponomareva@nifi.ru

New models of taxation of income of international groups of companies: Analysis and prospects of use in Russia*

К. А. Пономарева

Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation,
3, Nastasyinsky per., Moscow, 127006, Russian Federation
Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration,
84, pr. Vernadskogo, Moscow, 119606, Russian Federation

For citation: Ponomareva, Karina A. 2022. “New models of taxation of income of international groups of companies: Analysis and prospects of use in Russia”. *Vestnik of Saint Petersburg University. Law* 4: 1007–1021. <https://doi.org/10.21638/spbu14.2022.411> (In Russian)

The article discusses the initiatives of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) in the field of taxation of international groups of companies in the era of the digital economy. Methodological approaches to taxation of the digital economy are considered, relevant legal mechanisms for taking into account the interests of the fiscal of the Russian state in the conditions of digital transformation are determined. The analysis of new OECD tax projects in the context of the application of tax legislation and double tax treat-

* The article was prepared as part of the task of the Ministry of Finance of the Russian Federation on a scientific study “Development of a mechanism for taxation of global profit of foreign companies with a high level of digitalization and a significant economic presence in Russia”.

ties, in particular, the rules for determining the existence of a permanent establishment and calculating the tax base attributed to a permanent establishment, as well as the application of transfer pricing rules, is carried out. In addition, the analysis of these OECD documents from the point of view of the potential impact on the Russian fiscal base was carried out. The methodological basis of the research consists of both general scientific methods (dialectical-materialistic, systemic, induction, deduction, analysis, synthesis) and interdisciplinary, as well as legal research methods. The study is based on a comparative legal method that allows comparing similar legal problems existing in legislation and international treaties, as well as identifying optimal ways to resolve them. The foundations of tax systems laid down in the 1920s traditionally took into account the principles of source of income and residency. In the new world of globalization and the digital economy, these principles become significant obstacles to international trade and at the same time are involved by economic entities in tax competition or tax avoidance, that is, in their interests to obtain tax benefits.

Keywords: corporate taxation, international taxation, digital transformation, international group of companies, permanent establishment, transfer pricing.

References

- Becker, Johannes, Joachim Englisch. 2019. "Taxing where value is created: What's 'user involvement' got to do with it?" *Intertax* 2 (47): 161–171.
- Bennet, Mary C. 2021. "Contemplating a multilateral convention to implement OECD pillars 1 and 2". *Tax Notes International* 102: 1729–1744.
- Berberov, Azamat B., Nikolai S. Milogolov. 2018. "Assessment of the scope of tax base erosion in Russia". *Nauchno-issledovatel'skii finansovyi institut. Finansovyi zhurnal* 6 (46): 47–58. <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2018-6-47-58> (In Russian)
- Chand, Vikram, Alessandro Turina, Kinga Romanovska. 2021. "Tax treaty obstacles in implementing the pillar two global minimum tax rules and a possible solution for eliminating the various challenges". SSRN. Accessed February 11, 2022. <https://ssrn.com/abstract=3967198>.
- Chand, Vikram. 2018. *The interaction of domestic anti-avoidance rules with tax treaties (with special references to the BEPS project)*. Geneva, Zurich, Schulthess.
- Martín Jiménez, Adolfo. 2018. "BEPS, the digital(ized) economy and the taxation of services and royalties". *Intertax* 8/9 (46): 620–638.
- Milogolov, Nikolai S., Karina A. Ponomareva. 2021. "International cooperation of tax administrations in taxing digital business models: Myth or reality?" *Nalogi* 3: 29–33. <https://doi.org/10.18572/1999-4796-2021-3-29-33> (In Russian)
- Petruzzi, Raffaele, Svitlana Buriak. 2018. "Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy — A possible answer in the proper application of the transfer pricing rules?" *Bulletin for International Taxation* 4a (72): 91–116.
- Ponomareva, Karina A. 2020. "The legal regime of corporate income and personal income taxation in the Russian Federation and in the European Union: A comparative legal research". Dr. Sci. Thesis in Law, Moskovskii gosudarstvennyi universitet imeni O. E. Kutafina (MGU). (In Russian)
- Shkodinskii, Sergei V., Mikhail N. Dudin, Daler I. Usmanov. 2021. "Analysis and assessment of cyberthreats to the national financial system of Russia in the digital economy". *Finansovyi zhurnal* 13 (3): 38–53. <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2021-3-38-53/> (In Russian)
- Van Weeghel, Stef. 2010. "General report in tax treaties and tax avoidance: Application of anti-avoidance provisions". *IFA Cahiers de Droit Fiscal International* 95a: 17–55.

Received: February 19, 2022
Accepted: September 5, 2022

Author's information:

Karina A. Ponomareva — Dr. Sci. in Law, Associate Professor; kponomareva@nifi.ru