

Группа ИНТЕРФАКС

Новые правила налогообложения международных групп компаний

Бондаренко Елена
г. Москва, 2021

Содержание

| | |
|--|----|
| Введение..... | 2 |
| Pillar 1 | 4 |
| A. Новое право налогообложения (сумма А) | 4 |
| B. Фиксированная доходность для базовых функций дистрибуции/маркетинга (Сумма В) | 7 |
| C. Прочие вопросы | 12 |
| Pillar 2 | 13 |
| A. Правило включения дохода и Правило необлагаемых платежей – Правила GloBE | 14 |
| B. Правило включения дохода (Income Inclusion Rule)..... | 19 |
| C. Правило необлагаемых платежей (Undertaxed Payments Rule)..... | 19 |
| D. Правила о предмете налогообложения (Subject to Tax Rule)..... | 20 |
| E. Правило перехода (Switch-Over Rule) | 21 |
| Выводы..... | 22 |

Введение

Интеграция национальных экономик и рынков существенно ускорилась в последние годы, что создало нагрузку на международные налоговые правила, которые были разработаны более века назад. Недостатки текущих правил создают возможности для размывания базы и перемещения прибыли (BEPS), требуя обеспечения налогообложения прибыли там, где осуществляется экономическая деятельность и создание основной стоимости.

После выпуска отчета «Борьба с размыванием базы и перемещением прибыли» в феврале 2013 года страны ОЭСР и G20 приняли План действий. План определил 15 действий по трем ключевым направлениям:

- обеспечение согласованности по внутренним правилам, влияющим на трансграничную деятельность;
- ужесточение требований к содержанию существующих международных стандартов;
- повышение прозрачности и определенности.

План действий BEPS представляет собой первое существенное обновление международных налоговых правил за столетие. Страны ОЭСР и G20 договорились продолжить совместную работу, чтобы обеспечить последовательную и скоординированную реализацию рекомендаций BEPS.

В 2016 году ОЭСР учредила рабочую группу ОЭСР/G20 по BEPS (Inclusive Framework), объединив все заинтересованные страны и юрисдикции в Комитет по фискальным вопросам. Рабочая группа включает 135 участников и осуществляет мониторинг и экспертную оценку исполнения минимальных стандартов BEPS, а также ведет работу по разработке стандартов для решения проблем, связанных с размыванием базы и перемещением прибыли. Помимо юрисдикций, в рабочую группу вовлечены также международные организации и региональные налоговые органы.

Основные изменения

Цифровизация способствует устойчивому росту и повышению благосостояния стран. В то же время масштабы и скорость таких изменений создают проблемы во многих областях, включая налогообложение. Реформирование международной налоговой системы для решения налоговых проблем, связанных с цифровизацией экономики, восстановления стабильности международной налоговой системы и предотвращения дальнейших несогласованных односторонних налоговых мер, было приоритетом международного сообщества в течение нескольких лет.

Рабочая группа разработала два направления (Pillar 1 и Pillar 2), которые могут лечь в основу общего решения налоговых проблем, связанных с цифровизацией.

Предлагаемый унифицированный подход призван заменить собой односторонние меры, принимаемые отдельными государствами в целях обеспечения справедливости налогообложения цифровых компаний.

Pillar 1

Pillar 1 ориентирован на новые правила распределения прибыли, чтобы гарантировать справедливое распределение налога на прибыль, которое не ограничивается исключительно физическим присутствием компании.

В Pillar 1 выделяются три ключевых элемента:

- предоставление права на налогообложение части прибыли международных компаний тем странам, в которых находятся пользователи/потребители (вне зависимости от физического присутствия в этих странах (Сумма А);

- создание более простой и прозрачной системы вознаграждения базовой функций маркетинга и дистрибуции, по сравнению с действующими правилами трансфертного ценообразования (Сумма В);
- процессы повышения налоговой определенности за счет эффективных механизмов предотвращения и разрешения споров.

В сферу деятельности Pillar 1 попадают две категории: автоматизированные цифровые услуги (или цифровой бизнес) и бизнес, ориентированный на потребителя.

Pillar 2

Pillar 2 представляет собой глобальную минимальную ставку налогообложения. Направление является более проработанным, чем направление Pillar 1, и близится к достижению консенсуса.

Pillar 2 вводит новые правила, предоставляющие юрисдикциям дополнительные налоговые права, в случае, если другая юрисдикция не реализовала свое основное право налогообложения или доход подлежит налогообложению по «низкой ставке».

Предполагается, что Pillar 1 и 2 будут применяться к международным группам компаний (далее – «МГК») с общим консолидированным доходом более 750 миллионов евро.

Программа работы по первому и второму направлениям была принята в мае 2019 года, а затем одобрена G20 в июне 2019 года.

Последний отчет был подготовлен для публичного обсуждения 8-9 октября 2020 года.

Pillar 1

А. Новое правило налогообложения (сумма А)

Применение Суммы А не будет ограничиваться небольшим числом крупных МГК в конкретной отрасли. Для целей минимизации затрат на соблюдение новых требований и снижения налогового администрирования будет установлено пороговое значение по выручке. Пороговое значение будет основано на годовой консолидированной выручке группы в сочетании с минимальной выручкой, полученной из-за рубежа.

Новые правила «nexus», т.е. правила определения юрисдикций, имеющих право на получение Суммы А, уравнивают интересы более мелких юрисдикций, в частности развивающихся стран, в получении выгоды от нового распределения налогов.

Существующие международные правила предоставляют право на получение прибыли в зависимости от физического присутствия в юрисдикции.

Однако, учитывая глобализацию и цифровизацию экономики, компании активно участвуют в экономике юрисдикций вне зависимости от своего фактического нахождения. Такое участие связано с характером поставляемого товара и способом его поставки. Таким образом, распределение налоговых прав и налогооблагаемой прибыли больше нельзя ограничивать исключительно ссылкой на физическое присутствие компании.

В связи с этим, для определения того, подпадает ли компания под действия Суммы А, необходимо провести два теста – тест на вид деятельности, тест на выполнение финансового критерия.

1) Тест на вид деятельности

В первую очередь необходимо определить относится ли компания к цифровому бизнесу или бизнесу, ориентированному на потребителя.

Цифровой бизнес

Общее определение цифрового бизнеса построено на двух элементах:

- Автоматизация (т.е. после настройки системы предоставление услуги конкретному пользователю требует минимальное участие человека со стороны поставщика услуг);
- цифровизация, т.е. услуга предоставляется через Интернет или электронную сеть.

Для определения того, является ли бизнес цифровым будет использовано общее определение, а также два списка – положительный и отрицательный. Наличие списков предоставляет МГК и налоговым администрациям определенную гибкость, поскольку списки могут обновляться по мере развития бизнес-моделей.

Цифровая услуга – это такая услуга, которая:

- находится в положительном списке; или
- услуга автоматизирована и предоставляется в цифровом виде и отсутствует в отрицательном списке.

Положительный список включает следующие типы услуг:

- услуги интернет-рекламы;
- продажа или иное отчуждение пользовательских данных;
- поисковые онлайн системы;
- платформы социальных сетей;
- платформы онлайн-продаж;
- услуги цифрового контента;

- онлайн-игры;
- стандартизированные услуги онлайн-обучения;
- услуги облачных вычислений.

Отрицательный список включает следующие типы услуг:

- индивидуальные профессиональные услуги;
- индивидуальные услуги онлайн-обучения;
- онлайн-продажа товаров и услуг, кроме автоматизированных цифровых услуг;
- выручка от продажи физического товара независимо от возможности подключения к сети («Интернет вещи»);
- услуги, обеспечивающие доступ к Интернету или другой электронной сети.

Бизнес, ориентированный на потребителя

Бизнес, ориентированный на потребителя определяется как компании, которые получают доход от продажи товаров и услуг, которые напрямую продаются потребителям, включая те товары и услуги, которые продаются через посредников, а также посредством франчайзинга и лицензирования.

Под потребителем понимается физическое лицо, которое приобретает товар или услугу в личных, а не коммерческих целях. Под товаром/услугой понимается товар или услуга, которые поставляются способами, предполагающими личное потребление, а не в форме оптовых партий или сырья, доступного для оптовой продажи.

Следует отметить, что, если МГК не подпадает под определение цифрового бизнеса, она может входить в сферу применения Суммы А как бизнес, ориентированный на потребителя.

Иногда компании комбинируют бизнес модели – например, определенные онлайн-платформы являются маркетплейсом для продажи потребителям как товаров третьих лиц (в рамках цифрового бизнеса), так собственных запасов аналогичных товаров (в рамках бизнеса, ориентированного на потребителя); музыка, фильмы и программное обеспечение могут быть доставлены в режиме онлайн (в рамках цифрового бизнеса), и те же материалы могут быть доставлены на физическом носителе (в рамках бизнеса, ориентированного на потребителя).

В ситуациях, когда бизнес может рассматриваться одновременно как цифровой и ориентированный на потребителя, применяется определение цифрового бизнеса.

Исключения

При этом, есть ряд секторов, которые не охватываются суммой А:

- определенные природные ресурсы;
- определенные финансовые услуги;
- строительство, продажа и аренда жилой недвижимости;
- международные авиаперевозки и судоходство.

2) Тест на финансовый критерий

Сумма А может быть применима к МГК только в том случае, если группа компаний прошла тест на вид деятельности, и удовлетворяет двум пороговым значениям:

- консолидированная выручка МГК превышает установленный порог;
- выручка, полученная за пределами внутреннего рынка, также превышает установленный порог.

Планируется изначально установить более высокое пороговое значение, которое постепенно будут снижаться (предположительно до уровня 750 миллионов Евро).

Поэтапный подход поможет адаптировать как налоговую администрацию, так и бизнес к новым правилам, и позволит обеим сторонам получить практический опыт, прежде чем правила будут расширены на более широкий круг МГК. Пороговое значение пока не определено и находится на стадии обсуждения.

Альтернативный подход внедрения Pillar 1 как безопасной гавани

Сумма А будет распространяться на цифровой бизнес и бизнес, ориентированный на потребителя, с применением определенных порогов. Идея состоит в том, чтобы Сумма А применялась к широкому кругу компаний, которые получают прибыль за счет активного и устойчивого участия в юрисдикциях.

Несмотря на то, что проработке данного подхода была посвящено значительное время и был достигнут определенный прогресс, данный подход до сих пор не финализирован. В связи с этим, США предложили, чтобы Pillar 1 был внедрен как безопасная гавань.

МГК смогут применять Pillar 1 на глобальной основе. Если позволить любому МГК применять Pillar 1, то потребность в разрешении спорных вопросов, включая определения цифрового бизнеса и бизнеса, ориентированного на потребителя, потенциально уменьшится.

По мнению США, внедрение Pillar 1 как безопасной гавани также помогло бы избежать политических проблем, связанных с внесением обязательных изменений в устоявшиеся международные принципы налогообложения.

США предполагают, что внедрение Pillar 1 как безопасной гавани будет частью общего соглашения, которое заменяет налоги на цифровые услуги и аналогичные односторонние меры.

Многие другие юрисдикции выразили скептицизм по поводу данного подхода, так как в дополнение к нерешенному вопросу о том, как будет действовать выбранный режим, добавляются следующие вопросы:

- цели Pillar 1 будут нарушены, в случае если МГК не будут применять новые правила;
- появится стимул к введению односторонних мер, принимаемых отдельными государствами в целях обеспечения справедливости налогообложения цифровых компаний.

Такие юрисдикции считают, что опциональность использования Pillar 1 приведет к возникновению дополнительных разногласий. Возможность выбрать режим подорвет политическую обоснованность для перераспределения прибыли, поставив под угрозу согласованность/устойчивость принимаемых решений и уменьшит вероятность достижения международного консенсуса.

Некоторые юрисдикции также подвергли сомнению юридические последствия внедрения безопасной гавани, учитывая, что такая безопасная гавань может быть предоставлена не всем юрисдикциями.

Формула для определения суммы А

Расчет и распределение суммы А будет производиться по формуле, которая не основана на принципе «вытянутой руки».

Данная формула будет применяться к налоговой базе группы и будет включать три компонента:

- 1) Пороговое значение рентабельности, позволяющее разделить остаточную прибыль, потенциально подлежащую перераспределению, и ограничить любое пересечение между Суммой А и вознаграждением за рутинную деятельность в соответствии с обычными правилами трансфертного ценообразования.

Данный порог будет основан на показателе прибыли до налогообложения (profit before tax);

- 2) процент перераспределения для определения соответствующей доли остаточной прибыли, которая может быть распределена между юрисдикциями как Сумма А (далее «налогооблагаемая база»). Это гарантирует, что за другие факторы, такие как торговые нематериальные активы, капитал и риски, будет выплачиваться вознаграждение. Чтобы избежать сложностей, такая налогооблагаемая база будет определяться посредством упрощенного соглашения, которое будет представлять собой фиксированный процент.

Фиксированные проценты для расчета по формуле не установлены, обсуждается их дифференциация в зависимости от отрасли.

- 3) в качестве ключа распределения остаточной прибыли между рынками сбыта предлагается использовать доходы от деятельности в стране сбыта (критерии, по которым доход будет относиться к конкретному рынку сбыта, обсуждаются).

В. Фиксированная доходность для базовых функций дистрибуции/маркетинга (Сумма В)

Внедрение Суммы В преследует две цели:

- упрощение администрирования правил трансфертного ценообразования для налоговых администраций и снижение затрат на соблюдение требований для налогоплательщиков;
- повышение налоговой определенности и уменьшения противоречий между налоговыми администрациями и налогоплательщиками.

Сумма В является стандартизированным вознаграждением взаимозависимых дистрибьюторов, которые осуществляют «базовые функции дистрибуции и маркетинга».

Данное правило будет распространяться на дистрибьюторов, которые:

- покупают товар у взаимозависимых лиц и перепродают в адрес независимых компаний; и
- имеют стандартный набор функций дистрибьютора.

Для определения базовой функции дистрибуции и маркетинга будет использоваться два списка функций, рисков и активов – «положительный» и «отрицательный». Так же для определения компаний, на которые будет распространяться Сумма В, будут использоваться количественные индикаторы.

Сумма В будет определяться с помощью принципа «вытянутой руки» и, следовательно, основываться на экономических исследованиях, с применением метода сопоставимой рентабельности («TNMM»). Рыночный интервал рентабельности может варьироваться в зависимости от отрасли, региона, при условии, что отклонения будут подтверждаться соответствующим экономическим анализом. Финальный перечень регионов, отраслей, видов деятельности и показателей будет определен в ходе дальнейшей технической работы.

В результате Сумма В может иметь несколько интервалов фиксированного вознаграждения.

Важно отметить, что Сумма В не заменяет предварительные соглашения о ценообразовании (АРА) или расчеты MAP, согласованные до реализации Суммы В.

Область применения

Сумма В будет применяться в отношении МГК, которые осуществляют определенные базовые функции маркетинга и дистрибуции в рамках четко определенной сделки. Сделка должна учитывать пять сопоставимых факторов, указанных в главе I Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию. В частности, функции, риски и активы, используемые в рамках четко определенной контролируемой сделки, должны быть аналогичны тем, которые определены как базовая деятельность по маркетингу и дистрибуции. Соответственно, необходимо определить, какие контролируемые сделки и базовая деятельность по маркетингу и дистрибуции будут учитываться при определении

Суммы В. В частности, определение базовой деятельности по маркетингу и дистрибуции будет происходить с использованием положительного и отрицательного списка качественных факторов, с дальнейшей ссылкой на набор количественных показателей.

Сумма В – это вознаграждение компаний группы, являющихся резидентами (или, в случае постоянного представительства, расположенных в) юрисдикции, которые осуществляют базовую деятельность по маркетингу и дистрибуции для реализации товара в адрес компаний группы.

Контролируемые сделки могут включать:

- Покупку товара у иностранной взаимозависимой компании для перепродажи в адрес независимых компаний, преимущественно в стране регистрации дистрибьютора, и связанное с этим выполнение определенных базовых функций по дистрибуции;
- Осуществление определенных базовых функций по маркетингу и дистрибуции в стране регистрации компании-дистрибьютора, в сделках с иностранными взаимозависимыми компаниями.

Сумма В будет применяться к компании-дистрибьютору, которая выполняет функции, владеет активами и несет риски, характерные для независимого дистрибьютора.

По аналогии с Суммой А, для Суммы В будет сформирован положительный и отрицательный список, также будут определены количественные индикаторы.

Если компания осуществляет меньше/больше функций и несет меньше/больше рисков, чем определено для базовой функции маркетинга и дистрибуции, такая компания не будет подпадать под действие Суммы В, и прибыль должна измеряться с помощью текущих правил трансфертного ценообразования.

Требования к выполняемым функциям, принимаемым рискам, используемым активам будут доработаны в ходе дальнейшей работы над проектом.

1) Функции

а. Положительный список

Базовые функции маркетинга и дистрибуции могут включать:

- Импорт продуктов для перепродажи на рынке и таможенное оформление, включая расходы на фрахт, страхование и таможенные расходы;
- Покупку товаров для перепродажи на рынке;
- Разработку и исполнение бюджетов и планов продаж в рамках руководящих принципов группы МГК;
- Развитие и поддержание отношений с местными клиентами на рынке;
- Определение или согласование цен и других условий контрактов с независимыми клиентами в рамках руководящих принципов ценообразования или прайс-листов группы МГК;
- Обработку заказов и договоров с покупателями, инвентаризацию: мониторинг и текущее управление запасами;
- Управление логистикой, складированием и транспортировкой;
- Общие административные функции, например, выставление счетов-фактур, обработка и сбор платежей;
- Регулярный вклад в деятельность по планированию спроса, осуществляемую группой МГК;

- Маркетинговую деятельность:
 - Предпродажные услуги: предоставление информации о товаре потенциальным клиентам (например, демонстрация товара);
 - Выполнение глобальных маркетинговых планов без дальнейшей материальной адаптации (рекламная кампания, выставки);
 - Перевод маркетинговых/рекламных материалов и сайта на локальный язык;
 - Исследование рынка для целей планирования и маркетинга, например, предоставление информации иностранной взаимозависимой компании о тенденциях, клиентах, потребителях, спросе;
 - Регулярное послепродажное обслуживание: включая обработку жалоб и оказание нетехнической поддержки.

в. Отрицательный список

Сумма В не будет распространяться на компании, которые выполняют следующие функции:

- Выполнение деятельности, связанной с разработкой, совершенствованием, поддержанием в силе или защитой маркетинговых нематериальных активов (кроме списков местных клиентов / отношений с клиентами).
- Выполнение стратегических функций продаж и маркетинга на локальном рынке, таких как:
 - Разработка стратегической маркетинговой политики;
 - Разработка и согласование ценообразования вне параметров, установленных группой МГК;
 - Разработка товара;
 - Любые маркетинговые и рекламные функции, которые не являются рутинными.
- Действия, связанные с принятием на себя предпринимательских рисков в контролируемой сделке.
- Деятельность, связанная с перепродажей товара в основном государственным организациям или государственным подрядчикам, поскольку компании, выполняющие такую деятельность, могут сталкиваться с другими условиями контрактов и конкуренцией по сравнению с компаниями, распространяющими товар частным компаниям.

2) Активы

Активы, используемые при выполнении базовой деятельности в рамках Суммы В, могут включать:

- Право собственности / аренду офисов, помещений для демонстрации товаров;
- Владение / аренду складских помещений;
- Ограниченное владение запасами;
- Список клиентов;
- Право продавать на рынке и использовать название и бренд товара;
- Местную регистрацию или лицензию на товар.

Компания-дистрибьютор не должна владеть ценными маркетинговыми нематериальными активами, такими как локальные товарные знаки, бренды, торговые наименования, независимо от того, включены ли они в качестве актива в баланс такой компании.

3) Риски

Риски, принимаемые при выполнении базовой деятельности в рамках Суммы В, могут включать:

- Рыночный риск (ограниченный), например, на основании того, что другие компании в группе МГК принимают на себя существенный рыночный риск, путем разработки стратегических маркетинговых планов, определения цен и проведения мероприятий по развитию бренда;
- Кредитный риск (от нулевого до ограниченного), например, когда компания-дистрибьютор осуществляет продажи на локальном рынке, где она развивает и поддерживает отношения с клиентами;
- Риск, связанный с запасами (от нулевого до ограниченного), в той степени, в которой рутинная компания-дистрибьютор имеет запасы;
- Валютный риск (от нулевого до ограниченного), когда компания-дистрибьютор покупает товары или услуги для перепродажи и либо перепродает их в другой валюте, либо несет операционные расходы в другой валюте.

Как правило, от таких компаний не ожидается принятия на себя рисков, которые были бы экономически значимыми для группы МГК в целом. Определение того, является ли риск экономически значимым, является частью функционального анализа.

Сумма В и другие виды деятельности

Компания-дистрибьютор может также выполнять другие виды деятельности, такие как НИОКР, производство или вспомогательные услуги. В таких случаях необходимо определить, может ли Сумма В быть применима к таким видам деятельности.

В случае, когда дополнительные действия не относятся к сумме В, компания-дистрибьютор будет иметь возможность применить Сумму В и отдельно определить вознаграждение за дополнительные виды деятельности в рамках полного анализа трансфертного ценообразования.

Структура Суммы В

Фиксированный доход, определяемый для оплаты базовой функций маркетинга и дистрибуции в рамках Суммы В, будет приблизительно соответствовать результатам, полученным в соответствии с принципом «вытянутой руки».

Для определения такого вознаграждения наиболее подходящим методом трансфертного ценообразования является метод сопоставимой рентабельности (TNMM).

В качестве показателя рентабельности наиболее подходящим является рентабельность продаж. Однако данный показатель будет обсуждаться в рамках дальнейшей технической работы.

В ходе дальнейшей работы также будет обсуждаться вопрос, связанный с тем, что будет включаться в понятие выручка/прибыль (например, должна ли выручка включать в себя возврат продукции и возмещение, а также прибыль и убыток в иностранной валюте).

1. Дифференцированная доходность по регионам

Рыночные интервалы рентабельности могут отличаться в зависимости от региона. Это может быть связано с рядом факторов, таких как:

- географическое положение;
- размер рынков;
- уровень конкуренции на рынках и относительные конкурентные позиции покупателей и продавцов;
- уровень государственного регулирования рынка;
- транспортные расходы;
- тип рынка (например, розничная или оптовая торговля).

Таким образом, рентабельность может быть дифференцирована по регионам, при этом требуется проведение дальнейшей технической работы. Будут изучены способы определения соответствующей рентабельности, включая использование стандартных эталонных экономических исследований (выборки сопоставимых компаний) и количественных подходов. Поскольку будут рассмотрены эталонные выборки сопоставимых компаний, потребуется дополнительная техническая работа для рассмотрения того, как преодолеть недостаток общедоступной информации в определенных регионах для целей определения сопоставимых компаний и оценки их финансовых данных.

2. Дифференцированная доходность по отраслям

Фиксированная рентабельность может варьироваться в зависимости от отрасли. Данный факт соответствует мнению о том, что два дистрибьютора, работающих в разных отраслях (например, фармацевтическая промышленность и автомобилестроение), могут иметь ряд расхождений, например, может отличаться тип продаваемой продукции – товары с высокой добавленной стоимостью или товары широкого потребления; или интенсивность и усилия, необходимые для выполнения функции маркетинга и дистрибуции).

Будет проведена работа по определению вознаграждения для разных типов товаров/отраслей. В частности, для таких товаров/отраслей как фармацевтические препараты, потребительские товары, автомобилестроение и информационно-коммуникационные технологии (данный список может быть уточнен).

3. Процесс определения размера фиксированного вознаграждения

Определение фиксированного вознаграждения для базовой деятельности по маркетингу и дистрибуции потребует подготовки экономических исследований для каждого региона и каждой отрасли.

Разработка эталонных экономических исследований будет сопровождаться поиском потенциально сопоставимых независимых компаний в каждой отрасли и регионе, для которых будет рассчитываться ориентировочная рентабельность продаж.

Это, в свою очередь, потребует разработки конкретной стратегии поиска таких сопоставимых компаний, включая фиксированное определение критерия независимости, использование определенных промышленных кодов и других качественных и количественных критериев. Также будет определен показатель рентабельности.

Согласованность с принципом «вытянутой руки» требует, чтобы при определении размера фиксированного вознаграждения для Суммы В проводились экономические исследования, основанные на общедоступной информации. В этой связи будут рассмотрены следующие вопросы:

- Следует ли использовать данные за один год или средневзвешенное значение за несколько лет;
- Выбор баз данных, которые будут использоваться для проведения экономического исследования, поскольку существует несколько баз данных с различным охватом и уровнем детализации с точки зрения регионов, финансовой и нефинансовой информации;
- Выбор стратегии поиска, которая включает параметры поиска и критерии отбора. Например, определение соответствующих отраслевых классификационных кодов; определение параметров, которые будут применяться в процедуре отбора (количество лет доступных финансовых данных, критерии независимости, консолидация и т. д.);
- Оценка необходимости проведения корректировок для повышения сопоставимости.

Также будет рассмотрен вопрос, относительно того, как часто необходимо будет обновлять экономические исследования и как часто нужно будет пересматривать базовый процесс поиска эталонных наборов сопоставимых компаний.

Уровень вознаграждения для иных контролируемых сделок, которые не подпадают под Сумму А и Сумму В по-прежнему будет определяться с помощью текущих правил трансфертного ценообразования.

С. Прочие вопросы

Среди прочих важных вопросов можно выделить необходимость разработки действенного механизма избежания двойного налогообложения (применение Pillar 1 одновременно затронет все компании МГК, что может привести к неэффективности мер, предлагаемых двусторонними соглашениями).

Также обсуждается вопрос совершенствования процедуры разрешения и предотвращения возникновения споров. Среди предложений можно выделить следующие:

- необходимость разработки четких руководств по определению суммы А;
- создание инновационного механизма предотвращения возникновения споров, например, за счет создания панели представителей налоговых администраций, которые будут давать заключение о корректности расчета налогоплательщика;
- введение механизма обязательного разрешения споров.

Pillar 2

Суть Pillar 2 заключается в установлении минимальной ставки налога на прибыль международных компаний и разработке комплекса мер, направленных на дополнительное налогообложение прибыли, которая изначально была обложена по ставке ниже минимальной.

Целью Pillar 2 является разработка:

- системного подхода, который позволит решить оставшиеся проблемы, связанные с размыванием налоговой базы и перемещением прибыли (BEPS);
- правил, которые предоставят юрисдикциям право на «возврат налога», если другие юрисдикции не воспользовались своими основными налоговыми правами, либо если сумма дохода подлежала налогообложению по низкой ставке.

Юрисдикции по-прежнему смогут использовать собственные системы налогообложения, в том числе определять размер налоговой ставки. Однако необходимо будет учитывать право других юрисдикций применять правила Pillar 2.

Несмотря на то, что соглашение не было достигнуто, Pillar 2 обеспечивает прочную основу в отношении следующих вопросов:

- Определение Правила включения дохода («Income Inclusion Rule»), Правила необлагаемых платежей («Undertaxed Payments Rule»), Правила о предмете налогообложения («Subject to Tax Rule»), Правила перехода (Switch-Over Rule), порядка установления правил, расчета эффективной налоговой ставки, включая определение налоговой базы и определение перечня налогов, на которые правила распространяются;
- Установление Правила включения дохода и Правила необлагаемых платежей в качестве общепринятого подхода (правила «GloBE»), включая признание права всех членов рабочей группы внедрить данные правила в рамках Pillar 2.
- Рассмотрение применяемого в США налога на доходы от нематериальных активов в низконалоговых юрисдикциях (Global Intangible Low Taxed Income Regime – «GILTI») в качестве Правила включения дохода;
- Разработка типового законодательства, стандартной документации, руководства, и модели многостороннего соглашения о «глобальном налоге».

Таким образом, Pillar 2 предназначен обеспечить уплату крупными международными компаниями минимального уровня налога, независимо от того, в какой юрисдикции такие компании зарегистрированы и ведут свою деятельность.

Предполагается, что такой эффект будет достигнут с помощью ряда взаимосвязанных правил, направленных на:

- обеспечение минимального уровня налогообложения, избегая возникновения двойного налогообложения или налогообложения там, где отсутствует экономическая прибыль;
- обеспечение взаимодействия налоговых систем в разных юрисдикциях и разных операционных моделей бизнеса;
- обеспечение прозрачности и равных «правил игры»;
- минимизацию административных затрат на соблюдение нормативных требований.

Основным механизмом достижения поставленного результата является применение Правила включения дохода и Правила необлагаемых платежей (в качестве поддерживающей меры).

Для обеспечения налоговой определенности и избежания двойного налогообложения Pillar 2 также рассматривает вопросы реализации и эффективной координации правил.

А. Правило включения дохода и Правило необлагаемых платежей – Правила GloBE

Сфера действия

Правило включения дохода и Правило необлагаемых платежей в совокупности называются «Правила GloBE» (Глобальные правила, направленные против размывания налоговой базы).

Правила GloBE будут применяться к МГК, а также к участникам МГК, входящим в состав консолидированной финансовой отчетности, которые подпадают под требования подготовки трехуровневой документации по трансфертному ценообразованию (Действие 13 «Страновой отчет»). В частности, правила будут применяться, если годовой доход превышает 750 миллионов Евро. Такой подход создает синергию с Действием 13, что позволяет минимизировать затраты на внедрение нового законодательства.

Правила не распространяются на определенные материнские организации, включая инвестиционные и пенсионные фонды, государственные организации, такие как фонды национального благосостояния, а также международные и некоммерческие организации, получающие выгоду от освобождения от налога в соответствии с внутренним налоговым законодательством. Специальные правила могут применяться к Ассоциированным компаниям, совместным предприятиям и так называемым «сиротским предприятиям» («orphan entity»), которые не являются частью консолидированной группы.

Компании, которые не подпадают под действия правил GloBE, не считаются составными частями МГК. Таким образом, выручка компаний исключается из расчета порогового значения, даже если они консолидируются построчно в финансовой отчетности МГК.

Правила GloBE предназначены для применения ко всем действующим предприятиям. Исключение какого-либо сектора может вызвать дополнительные риски размывания налоговой базы и перемещения прибыли для различных секторов бизнеса и юрисдикций. Однако существует отрасль, которая потребует дополнительного анализа в отношении того, должны ли правила GloBE применяться к данной отрасли и в какой степени.

Таким исключением является отрасль международного судоходства, поскольку в данной сфере действуют особые налоговые правила. Капиталоемкий характер, уровень прибыльности и длительный экономический жизненный цикл международного судоходства побудили ряд юрисдикций ввести альтернативные/дополнительные режимы налогообложения для данной отрасли. В связи с этим, включение международного судоходства в сферу действия правил GloBE будет обсуждаться отдельно.

Необходимо отметить, что все определения (такие как группа МГК, материнская компания, участник группы МГК, финансовый год и т.д) являются идентичными с определениями, которые применяются для целей трехуровневой документации.

Расчет эффективной налоговой ставки по правилам GloBE

Налоговое обязательство GloBE возникает, когда эффективная налоговая ставка юрисдикции, в которой МГК осуществляет деятельность, ниже согласованной минимальной ставки.

Эффективная налоговая ставка по правилам GloBE рассчитывается для каждой юрисдикции. Расчет эффективной налоговой ставки требует распределения доходов и налогов между юрисдикциями, в которых МГК осуществляет деятельность и в которых группа платит налоги. Таким образом, МГК должна сначала определить доход каждой компании группы (а также выполнить корректировки), а затем распределить данный доход и уплаченные налоги к соответствующей юрисдикции.

Расчет эффективной ставки налогообложения по правилам GloBE включает в себя две корректировки:

- механизм смягчения влияния волатильности эффективной налоговой ставки от одного периода к другому;
- выделение шаблонной сущности («formulaic substance carve-out»).

- 1) Первая корректировка позволяет МГК переносить понесенные убытки или налоги, переплаченные в предыдущих периодах, на последующий период, чтобы сгладить любую потенциальную волатильность, возникающую в связи с разницей в сроках, применяемых в местном законодательстве.

Данная корректировка предназначена для того, чтобы Pillar 2 не приводил к дополнительному налогообложению, в случае, если эффективная налоговая ставка в юрисдикции в конкретный период времени является низкой из-за различий в сроках признания доходов (расходов) в соответствии с правилами финансового и налогового учета в юрисдикциях.

Временные разницы не должны приводить к возникновению постоянных налоговых обязательств. Такие временные различия могут быть устранены в соответствии с правилами GloBE с использованием метода переноса или отложенного налогового учета.

Перенос убытков, разрешенный в соответствии с GloBE, может не соответствовать правилам, регулирующим перенос убытков на будущие периоды в юрисдикции, в которой возник такой убыток.

- 2) Вторая корректировка предназначена для исключения фиксированной доходности от основной деятельности в пределах юрисдикции из-под сферы действия правил GloBE. Исключение фиксированного дохода от основной деятельности делает упор на «избыточный доход», т.е. доход, связанный с нематериальными активами, который наиболее подвержен рискам размывания налоговой базы и перемещения прибыли.

Сумма, которая исключается из-под действия правил GloBE равна сумме компонента «фонда заработной платы» и компонента «материальные активы».

Использование фонда заработной платы и материальных активов в качестве индикаторов основной деятельности оправдано, поскольку, как правило, данные факторы являются менее мобильными и с меньшей вероятностью приведут к искажениям в налогообложении.

В результате, если эффективная налоговая ставка (в юрисдикции, в которой зарегистрирован МГК) ниже согласованной минимальной ставки, МГК будет нести ответственность за уплату дополнительного налога, в таком размере, чтобы довести общую сумму налога до минимальной ставки. Сумма дополнительного налога будет взиматься либо с помощью Правила включения дохода, либо Правила необлагаемых платежей.

В Pillar 2 порядку расчета эффективной налоговой ставке посвящен целый раздел, в котором подробно рассматриваются технические детали.

Налоги, на которые распространяются правила GloBE

Правило включения дохода и Правило необлагаемых платежей используют общий принцип определения налогов, на которые данные правила распространяются. Определение видов налогов, называемых «covered taxes», происходит из понятий, используемых международными организациями, включая ОЭСР, ЕС, МВФ, Всемирный банк и ООН. Это определение намеренно сформулировано таким образом, чтобы избежать юридических различий и учесть различные налоговые системы.

Правила GloBE будут распространяться на следующие виды налогов:

- Налог на прибыль (подходный налог);
- Налоги, применяемые вместо общепринятого подходного налога;
- Налоги на нераспределенную прибыль и корпоративный капитал;
- Налоги, основанные на нескольких компонентах;
- Налоги на распределенную прибыль;
- Налоги, уплачиваемые по правилам КИК.

Правила GloBE не будут распространяться на следующие виды налогов:

- Налог с продаж и налог на добавленную стоимость;
- Акцизы;
- Налоги на цифровые услуги;
- Гербовый сбор, адвалорные налоги;
- Налоги на заработную плату и отчисления на социальное страхование;
- Налог на недвижимость.

Расчет налоговой базы

Правило включения дохода и Правило необлагаемых платежей используют общую налоговую базу. Определение налоговой базы происходит в соответствии со следующими правилами:

- 1) Налоговая база по правилам GloBE рассчитывается на основе консолидированной финансовой отчетности.
- 2) Прибыль (убыток) определяется в соответствии со стандартом финансового учета. Соответствующим стандартом финансового учета является стандарт, используемый материнской компанией при подготовке консолидированной финансовой отчетности.
- 3) Приемлемыми стандартами финансового учета являются МСФО и любой эквивалентный стандарт.
- 4) Для целей определения прибыли (убытка) до налогообложения каждой организации возможно будет использовать финансовую информацию, которая используется при подготовке консолидированной финансовой отчетности материнской компанией, даже если такая финансовая информация не подготовлена в строгом соответствии со стандартом финансового учета, однако такой подход является целесообразным, информация является надежной, и использование такой информации не приводит к существенным постоянным отличиям от стандартов бухгалтерского учета материнской компании.
- 5) Прибыль (убыток) до налогообложения постоянного представительства определяется на основе доходов и расходов, которые рассматриваются как возникающие для целей налогообложения в юрисдикции, где расположено постоянное представительство.
- 6) Доходы, расходы, прибыль и убыток, относящиеся к сделкам между участниками налоговой группы GloBE, должны отражаться в финансовой отчетности организации в соответствии с принципом «вытянутой руки». Однако внутригрупповые элементы могут быть исключены, если сделки осуществляются между компаниями группы, зарегистрированными в одной юрисдикции.
- 7) Налоговая база GloBE не должна включать дивиденды, полученные от юридического лица, за исключением дивидендов, полученных от корпораций, в которых МГК владеет небольшим процентом в капитале, и прибыль (убыток), относящаяся к инвестициям учитывается по методу долевого участия.
- 8) Налоговая база GloBE не должна включать прибыль (убыток) от продажи акций, включая прибыль, полученную от слияния. Приобретенная компания должна использовать историческую балансовую стоимость своих базовых активов для расчета налоговой базы GloBE после приобретения.
- 9) Налоги, подпадающие под правило GloBE не подлежат вычету при расчете налоговой базы GloBE.
- 10) Незаконные платежи не допускаются в качестве вычета из налоговой базы GloBE.

- 11) Штраф или пени, наложенные государством на организацию, не допускаются в качестве вычета для расчета налоговой базы GloBE, если штраф или пени равен или превышает 50 000 евро.
- 12) Любая прибыль от активов, бенефициаром которых является владелец полиса страхования жизни, которая включается в доход страховой компании в соответствии со стандартом финансового учета, должна быть исключена из налоговой базы GloBE страховой компании.
- 13) В первую очередь к компаниям применяются правила Pillar 1. В зависимости от окончательной разработки первого компонента может потребоваться корректировка налоговой базы GloBE.
- 14) Расходы на амортизацию, разрешенные в отношении материального имущества участника МГК при расчете налоговой базы GloBE, могут определяться на основе правил амортизации, применяемых при расчете налогооблагаемого дохода в юрисдикции, в которой участник зарегистрирован.
- 15) Акционер участника МГК, который подпадает под налогообложение корпоративным подоходным налогом, может принять решение об увеличении расходов, включенных в числитель расчета эффективной налоговой ставки до минимальной ставки налога, но не более суммы распределенного налога, который должен был быть уплачен, если бы весь доход за год был распределен. Дочерняя компания должна вернуть сумму такого условного минимального налога в той степени, в которой корпоративный подоходный налог не уплачен при распределении дохода в течение [X] лет после года, в котором был получен доход.

Меры по упрощению

В ходе общественных консультаций в декабре 2019 года многие МГК подчеркнули, что необходимы меры по упрощению, чтобы снизить сложность и административное бремя, связанное с соблюдением правил GloBE, особенно в случае, когда МГК осуществляет деятельность в большом количестве стран.

Крупные МГК часто осуществляют деятельность более чем в 100 юрисдикциях и от них потребуется расчет такого же количества эффективных налоговых ставок.

В связи с этим, рабочая группа рассмотрела несколько возможных мер по упрощению. На текущий момент решение о том, какие из нижеперечисленных мер будут включены в финальный проект правил GloBE не принято.

Меры упрощения:

- 1) *«Безопасная гавань» эффективной налоговой ставки, рассчитанная на основании странового отчета;*

У МГК есть обязательство по подготовке странового отчета, который должен содержать финансовую информацию, касающуюся распределения глобальной прибыли и налоговых обязательств. Страновой отчет содержит финансовую информацию в разрезе юрисдикций, которая может быть полезна для целей расчета эффективной налоговой ставки для правил GloBE:

- прибыль (убыток) до налогообложения;
- начисленный подоходный налог (за текущий год).

В случае, если эффективная налоговая ставка, рассчитанная на основании данных странового отчета (с учетом корректировок), превышает определенный порог, который может быть установлен выше согласованной минимальной ставки, то для такой юрисдикции производить дополнительные расчеты не потребуется.

2) *Исключение минимальной прибыли*

В данном случае предлагается исключить из правил GloBE юрисдикции, которые формируют менее определенного процента от прибыли до налогообложения МГК. Это может привести к значительному сокращению затрат на соблюдение нормативных требований, при этом продолжая обеспечивать эффективность правил GloBE в отношении некоторых из наиболее важных структур налогового планирования, использующих определенные структуры (режимы) интеллектуальной собственности.

МГК переводит владение ценной интеллектуальной собственностью в структуру, которая облагается по низкой ставке налогообложения. Изменения в руководстве по трансфертному ценообразованию, которые были отражены в Действиях 8-10 Плана BEPS, не позволяют МГК переводить нематериальный доход в такие структуры, если они не выполняют соответствующие функции разработки, совершенствования, поддержания в силе, защиты и использования нематериальных активов (функции DEMPE).

Требование, предъявляемое в соответствии с Действиями 8-10 по выполнению соответствующих функций DEMPE, не позволяет МГК разделить право собственности на ценную интеллектуальную собственность между большим количеством различных структур с низкими ставками налогообложения.

Правило исключения минимальной прибыли будет основываться на операционных ограничениях, налагаемых на МГК Действиями 8-10. Оно будет действовать только в тех юрисдикциях, которые превышают определенный минимальный порог прибыли.

В результате, у МГК не будет необходимости делить интеллектуальную собственность между большим числом структур с низкими налоговыми ставками, соответственно, не будет необходимости рассчитывать большое количество эффективных ставок налогообложения.

3) *Расчет эффективной налоговой ставки в рамках единой юрисдикции за несколько лет*

Данная мера упрощения будет разработана следующим образом: МГК рассчитывают эффективную налоговую ставку в юрисдикции в базовом году. В случае, если эффективная налоговая ставка определенной юрисдикции превышает установленную пороговую ставку, МГК не потребуется рассчитывать эффективную налоговую ставку для данной юрисдикции на следующие 3-5 лет. Пороговая ставка может быть установлена выше согласованной минимальной ставки.

4) *Налоговое администрирование*

Данная мера упрощения установит предварительный процесс, в соответствии с которым налоговые администрации определяют юрисдикции, в которых налоговая база существенно не отличается от GloBE и ставка налога достаточно высока.

Например, будет определено, что юрисдикция X, учитывая ее налоговую базу и налоговую ставку, почти всегда будет приводить к результату, когда эффективная налоговая ставка выше минимальной налоговой ставки и, следовательно, МГК смогут воспользоваться фактом, что их эффективная налоговая ставка в данной конкретной юрисдикции находится выше согласованной минимальной ставки.

Потребуется дополнительная работа для определения всех соответствующих факторов, которые будут учитываться в процессе определения данной меры.

В. Правило включения дохода (Income Inclusion Rule)

Правило включения дохода входит в Правила GloBE, в связи с чем существенная техническая часть была описана выше.

Правило включения дохода требует, чтобы налогоплательщик, который является «материнской компанией» группы МГК и владеет (прямо или косвенно) долей в иностранной компании с низкой ставкой налогообложения, на конец отчетного периода уплатил дополнительный налог в соответствии с правилом включения дохода, пропорционально доле дохода иностранной компании за указанный период.

Если бы от каждого участника МГК требовалось применение правила включения дохода, то правила нескольких юрисдикций могли бы применяться к одним и тем же участникам МГК, что могло бы привести к двойному налогообложению. Правила GloBE требуют разработки механизма для предотвращения дублирования применения правил включения доходов в разных юрисдикциях.

Рабочая группа разработала подход «сверху-вниз», который возник из взаимодействия двух правил:

- Первое правило – Правило включения общего дохода. В соответствии с данным правилом любой участник МГК, который соответствует определению «Материнская компания», обязан применить правило включения дохода, но только пропорционально доле дохода любого участника МГК, в котором он (прямо или косвенно) участвует.
- Второе правило определяет термин «Материнская компания» таким образом, что правило включения доходов для участников МГК, находящихся «ниже» материнской компании, применяющей правило включения доходов, неприменимо.

В результате вышеуказанные правила гарантируют, что Конечная материнская компания МГК имеет первостепенное значение для применения правила включения дохода, и устанавливают порядок, в котором участники МГК будут применять правило включения дохода, в случае, когда Конечная материнская компания находится в юрисдикции, в которой данной правило не действует.

С. Правило необлагаемых платежей (Undertaxed Payments Rule)

Правило необлагаемых платежей применяется в отношении доходов участников МГК с низким уровнем налогообложения.

Правило требует, чтобы налогоплательщик, который является членом МГК, внес корректировку в отношении любого дополнительного налога, который распределяется на данного налогоплательщика от участника МГК с низким уровнем налогообложения.

Правило включения дохода имеет приоритет над Правилем необлагаемых платежей. Дополнительный налог не должен распределяться в рамках Правила необлагаемых платежей, если участник МГК с низким уровнем налогообложения прямо или косвенно контролируется иностранной компанией, на которую распространяется Правилом включения дохода. Дополнительный налог может быть распределен в рамках Правила необлагаемых платежей от участников МГК, расположенных в юрисдикции, где зарегистрирована материнская компания, если эффективная налоговая ставка МГК в данной юрисдикции ниже согласованной минимальной ставки.

Дополнительный налог распределяется на налогоплательщика в два этапа:

- 1) Если налогоплательщик производит какие-либо вычитаемые платежи в адрес участника МГК с низким уровнем налогообложения в течение соответствующего периода, дополнительный налог такого участника МГК распределяется на налогоплательщика пропорционально общей сумме вычитаемых платежей, произведенных в пользу данного участника всеми налогоплательщиками;
- 2) Если у налогоплательщика есть чистые внутригрупповые расходы, пропорциональные общей сумме чистых внутригрупповых расходов, понесенных всеми налогоплательщиками.

Дополнительный налог, распределяемый на налогоплательщика, ограничен суммой равной ставке локального налога, умноженной на общую сумму вычитаемых внутригрупповых платежей, учитываемых при расчете дополнительного налога.

D. Правила о предмете налогообложения (Subject to Tax Rule)

Правила GloBE предоставляют юрисдикциям право «возвращать налоги» до согласованной минимальной ставки, если другие юрисдикции не воспользовались своими основными налоговыми правами или платеж подлежал налогообложению по низкой ставке. Правило о предмете налогообложения дополняет правила GloBE.

Правило о предмете налогообложения позволяет странам с высокими налоговыми ставками дополнительно облагать платежи по согласованной минимальной ставке. Любой дополнительный налог, взимаемый согласно данному правилу будет приниматься во внимание при определении эффективной налоговой ставки для целей Правила включения дохода и Правила необлагаемых платежей.

В частности, Правило о предмете налогообложения нацелено на те трансграничные структуры, связанные с внутригрупповыми платежами, которые используют определенные положения договора для того, чтобы переместить прибыль из страны-источника дохода в юрисдикции, где данные платежи не облагаются налогом или облагаются по низким ставкам. Правило позволяет защитить странам-источникам дохода свои налоговые базы, особенно странам с более низким административным потенциалом.

Правило о предмете налогообложения будет применяться к определенным категориям платежей, которые представляют наибольший риск размывания налоговой базы и перемещения прибыли:

- Проценты;
- Роялти;
- Плата за франшизу или другой платеж за использование или право на использование нематериальных активов;
- Страховая или перестраховочная премия;
- Гарантийный сбор, брокерская или финансовая комиссия;
- Арендная плата или любая другая плата за использование или право использования движимого имущества;
- Вознаграждение за предоставление маркетинговых, закупочных, агентских или других посреднических услуг.

Работа над правилом о предмете налогообложения будет касаться следующего:

1. Данное правило является отдельной договорной нормой, которая, в соответствии с принципом действия двусторонних налоговых соглашений, будет применяться к платежам между резидентами двух договаривающихся стран.
2. Правило будет применяться к платежам между взаимозависимыми лицами.
3. Правило будет применяться к определенному набору платежей, представляющих наибольший риск размывания налоговой базы и перемещения прибыли.
4. Правило не будет применяться к определенным организациям, которые не подпадают под действие правил GloBE (организации перечислены в разделе III).
5. Правило будет использовать порог существенности, основанный на одном или нескольких финансовых критериях.
6. Эффект Правила будет заключаться в том, чтобы позволить юрисдикции, в которой зарегистрирована компания-платательщик применять дополнительный налог, чтобы довести налог до согласованной минимальной ставки. Поскольку правило применяется к общей сумме платежа, налог будет ограничен, чтобы избежать чрезмерного налогообложения.

Е. Правило перехода (Switch-Over Rule)

«Подход смешивания юрисдикций» («jurisdictional blending approach») потребует от каждого участника МГК определения соответствующей части дохода и уплаченных налогов в каждой юрисдикции, где компании осуществляют свою деятельность. Соответственно, «подход смешивания юрисдикций» требует, чтобы каждая иностранная дочерняя компания распределяла соответствующую часть своего дохода (вместе с налогами на данный доход) на постоянное представительство, которое может поддерживаться данной иностранной дочерней компанией в другой юрисдикции.

Данный подход предполагает, что, если Материнская компания получает доход от постоянного представительства, который сформировался за счет освобождения от налогообложения в соответствии с законодательством юрисдикции, в которой зарегистрирована материнская компания, тогда доход такого постоянного представительства должен быть отнесен к юрисдикции постоянного представительства (вместе с налогами на данный доход).

Материнская компания не сможет применить правило включения дохода к доходу постоянного представительства, если юрисдикция материнской компании заключила двустороннее налоговое соглашение, которое обязывает юрисдикцию материнской компании освобождать от налогообложения доход постоянного представительства.

Следовательно, правило перехода требуется для того, чтобы позволить стране, в которой зарегистрирована материнская компания облагать налогом доход постоянного представительства по минимальной ставке, предусмотренной правилом включения доходов.

Если доход, относящийся к постоянному представительству, облагался в стране источника дохода по ставке ниже минимальной, то данный доход также может подлежать налогообложению в юрисдикции, в которой зарегистрирована материнская компания.

Рабочей группе предстоит изучить вопросы, связанные с применением правила перехода, так как оно является наименее проработанным на данном этапе.

Выводы

1. С учетом цифровизации и интеграции национальных экономик прежние правила налогообложения больше не отвечают потребностям фискальных органов в разных странах, в том числе в России. В связи с чем, реформирование международной, и как следствие, российской налоговой системы является неизбежным.

Предлагаемый унифицированный подход (Pillar 1 и Pillar 2) призван заменить собой односторонние меры, принимаемые отдельными государствами в целях обеспечения справедливости налогообложения МГК.

Необходимо принимать во внимание, что работа по разработке нового подхода к налогообложению активно ведется, несмотря на то, что вопрос является глобальным и требует привлечения большого количества ресурсов для его реализации.

2. На данный момент Pillar 2 является более проработанным направлением, по сравнению с Pillar 1. Отчет описывает большое количество технических вопросов, связанных с применением правил. Кроме того, Pillar 2 содержит описание того, как данные правила будут реализованы на практике. Однако остается много нерешенных вопросов по которым рабочей группе необходимо будет прийти к консенсусу, например:

- каким образом будут определяться составляющие формулы для расчета остаточной прибыли (фиксированные величины) и как они будут дифференцироваться в зависимости от отрасли?
- как правильно определить прибыль от ведения цифрового бизнеса/реализации потребительских товаров в том случае, если деятельность МГК включает в себя множество направлений?
- какие пороговые значения будут установлены?

3. какие конкретно варианты будут предложены для избежания двойного. Несмотря на то, что отчеты будут дорабатываться и значительное количество вопросов будет уточняться, российским компаниям, которые входят в МГК уже сейчас необходимо ознакомиться с отчетами Pillar 1 и 2.

Такая «подготовка» позволит компаниям сформировать представление о том, какие нововведения в области международного налогообложения потенциально могут произойти, проанализировать попадают ли МГК под требования новых правил, оценить эффект для конкретных компаний группы, и быть готовыми к предстоящим изменениям.

Уже на данном этапе возможно оценить, какие риски могут возникнуть в связи с имплементацией данных направлений, а также проанализировать варианты минимизации таких рисков.

4. 13 февраля 2020 года ОЭСР опубликовала отчет об оценке совокупного эффекта, который будет получен после внедрения нового подхода к налогообложению МГК.

По оценке экспертов, величина облагаемых доходов увеличится на 4% (более 100 млрд. долл. США), при этом существенно сократится практика использования низконалоговых юрисдикций для размывания налоговой базы.

В отчете указано, что внедрение Pillar 2 приведет к наиболее значимому эффекту, тогда как Pillar 1 в большей степени поможет странам с развивающейся экономикой.

Отсутствие консенсуса может привести к распространению односторонних налогов на цифровые услуги и увеличению налоговых споров. При наихудшем сценарии, это приведет к глобальной торговой войне, а неспособность достичь соглашения может сократить мировой ВВП более чем на 1% в год.

Учитывая оценку эффекта от внедрения нового подхода не остается сомнений, что новый подход будет принят. Основной вопрос заключается в том, когда начнут происходить такие изменения, а также насколько хорошо компании успеют к ним подготовиться.