

DOI: 10.26794/1999-849X-2020-13-4-130-139
УДК 336.225(045)
JEL B41, B49, H32

Развитие базовых методов международного налогообложения в условиях цифровой трансформации экономики

Л.В. Полежарова

Финансовый университет, Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-2636-6567>

АННОТАЦИЯ

Цифровизация экономики затруднила реализацию плана *BEPS* и обострила ряд более значимых проблем разделения между странами налоговых прав на доход транснациональных компаний. *Предмет исследования* – методы международного налогообложения в цифровом секторе экономики, предложенные ОЭСР для публичной дискуссии в проектах *Pillar 1* и *Pillar 2*. *Цель работы* – определение того, какой из этих проектов окажет наименее разрушительное воздействие на реальные инвестиции транснациональных компаний. На основе критического анализа методов международного налогообложения выявлены их преимущества и недостатки, предложены подходы к решению проблем международного налогообложения. Обозначена наметившаяся тенденция и рассмотрена уникальная возможность изменения устаревшего порядка международного налогообложения: уменьшение приверженности ОЭСР методам трансфертного ценообразования и признание преимуществ формульных методов. *Сделаны выводы* о том, что без общемирового согласованного подхода к международному налогообложению применение односторонних мер может перерасти в еще больший хаос в налогообложении. Необходим переход к единому для стран методу разделения прибыли транснациональных компаний на основе стандартизированного налогового учета. Установлено, что наиболее эффективен для этого метод формульного разделения, а осуществление выбора любого приемлемого метода в налогообложении потребует от стран отказа от определенной меры налогового суверенитета и подорвет прогресс других государств в проведении привлекательной политики нейтрального налогообложения корпораций в условиях конкуренции.

Ключевые слова: международное налогообложение; трансфертное ценообразование; налоговое планирование; цифровизация; цифровое постоянное представительство; *Pillar 1*; *Pillar 2*; транснациональные компании; план *BEPS*, налог на цифровые услуги

Для цитирования: Полежарова Л.В. Развитие базовых методов международного налогообложения в условиях цифровой трансформации экономики. *Экономика. Налоги. Право*. 2020;13(4):130-139. DOI: 10.26794/1999-849X-2020-13-4-130-139

Development of Basic Methods of International Taxation in the Context of Digital Transformation of the Economy

L.V. Polezharova

Financial University, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-2636-6567>

ABSTRACT

The digitalization of the economy has made it difficult to implement the BEPS plan and has exacerbated a number of more significant problems of dividing tax rights between countries on the income of multinational companies. *The subject of the research* is methods of international taxation in the digital economy proposed by the OECD for public discussion in the draft *Pillar 1 and Pillar 2*. *The purpose of this work* is to determine which of these projects will have the least

© Полежарова Л.В., 2020

devastating impact on real investments of multinational companies. Based on a critical analysis of international taxation methods, their advantages and disadvantages are identified, and approaches to solving international taxation problems are proposed. The emerging trend is identified and the unique possibility of changing the outdated international tax system is considered: reducing the OECD's commitment to transfer pricing methods and recognizing the advantages of formula-based methods. *It is concluded* that without a globally agreed approach to international taxation, the use of unilateral measures can lead to even greater tax chaos. It is necessary to switch to a single method for dividing the profits of multinational companies based on standardized tax accounting. It is found that the most effective method for this formula of separation, and selecting any reasonable method of taxation would require the rejection of a measure of tax sovereignty and undermine the progress of other states in undertaking an attractive policy neutral taxation of corporations in competition.

Keywords: international taxation; transfer pricing; tax planning; digitalization; digital permanent representation; Pillar 1; Pillar 2; multinational companies; BEPS plan, digital services tax

For citation: Polezharova L.V. Development of basic methods of international taxation in the context of digital transformation of the economy. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law*. 2020;13(4):130-139. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2020-13-4-130-139

ВВЕДЕНИЕ

Современный этап развития общества характеризуется высокой степенью цифровизации, быстрым развитием новых телекоммуникационных и информационных технологий, проникающих во все сферы деятельности человека, оказывая влияние на экономические и правовые отношения и способствуя модификации действующей международной налоговой системы. Цифровая трансформация экономики ставит под сомнение эффективность международных налоговых правил, основанных на критериях физического присутствия, которые действовали на протяжении последних 100 лет и стали непригодными для использования в современной глобальной экономике.

Основные проблемы налогообложения в цифровом секторе состоят в сложностях признания истинной личности субъекта налога, установления статуса транзакций, а также в определении факта существенного налогооблагаемого присутствия (*taxing nexus*) иностранной компании в конкретной юрисдикции. Установление *taxing nexus* особенно затруднительно вследствие мобильности нематериальных активов [1].

До настоящего времени международное налогообложение не синхронизировано с цифровой экономикой, что становится причиной существенных налоговых потерь национальных бюджетов. Поэтому обоснование методов налогообложения, отображающих новые экономические отношения, является важнейшей научной задачей.

Вопросы влияния цифровизации на налоги попали в фокус внимания ОЭСР в 1990-е гг., когда бурное развитие электронной торговли поставило

под сомнение существование института постоянного представительства (от англ. *permanent establishment*, далее — *PE*)¹. Некоторые эксперты указывали на то, что особенности *e*-коммерции определяют необходимость выработки особых правил налогообложения «цифрового» *PE*² [2, 3]. Однако на основании результатов исследований налоговый комитет ОЭСР заключил, что действующие налоговые правила могут эффективно применяться также в цифровой сфере, а перестройка налоговой системы нецелесообразна. Ранее целью ОЭСР ошибочно считалось обеспечение нейтральности режима налогообложения *e*-коммерции по сравнению с традиционными способами торговли. В 2013 г. для выполнения плана *BEPS*³ ОЭСР обратилась к проблемам налогообложения в цифровом секторе, однако общепризнанных подходов к их решению опять не было предложено⁴.

¹ OECD. Policy Brief No. 1–1997: Electronic Commerce. 1997.

² OECD Discussion Draft. Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-commerce? 2003.

³ План действий *BEPS* (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*) — это план, направленный на противодействие размыванию налоговой базы и искусственному смещению центра прибыли (т.е. противодействие уходу от налогообложения).

⁴ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris; OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1–2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1; OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation — Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page1.

В докладе 2017 г.⁵ Европейская комиссия указала на то, что уплачиваемые «цифровыми» компаниями суммы налога на прибыль недостаточны из-за устаревших правил международного налогообложения⁶, и обосновала необходимость их изменения, рекомендовав «цифровой» тип *PE*, ассоциируемый с концепцией общей корпоративной налоговой базы ЕС.

В отсутствии единых международных рекомендаций относительно порядка налогообложения в цифровой сфере налоговые системы государств развиваются самостоятельно. В последние годы в некоторых странах введен налог на цифровые услуги [*digital services tax (DST.)*]⁷. Национальные *DST*, существенно различающиеся по «широте» налоговой базы, ставке налога (варьируется от 2 до 7,5%), применяются в отношении цифровых компаний-гигантов, глобальная выручка которых превышает 750 млн евро в год. Но вместе с тем имеются страны, которые учитывают выручку от цифровых операций как объект уже действующих налогов (Индия, Израиль [4], Россия⁹).

Несмотря на разнообразие применения в разных странах, *DST* является косвенным налогом на потребление. Это означает, что увеличение налоговой нагрузки на интернет-гигантов приводит к удорожанию услуг для их потребителей. Происходит перераспределение в рамках одной и той же юрисдикции доходов потребителей цифровых услуг (продуктов) в пользу правительства данной

юрисдикции в виде увеличения налоговых доходов бюджета по налогам на потребление.

Цифровизация экономики затрудняет реализацию плана *BEPS*, оставляя страны нахождения потребителей цифровых услуг без адекватных налогов на доходы их продавцов, а также становится причиной возникновения более значимых налоговых проблем, например касающихся модификации методов разделения между странами прав на доходы транснациональных компаний (далее — ТНК). Причем косвенные налоги (включая *DST*) данную проблему не решают.

Подчеркивая необходимость уплаты компаниями подоходных налогов преимущественно в странах нахождения потребителей цифровых услуг, ОЭСР в октябре 2019 г. развернула дискуссию о желательности пересмотра методов разделения глобальной прибыли ТНК в отношении цифровых операций, выдвинув предложения, направленные на реализацию программы «*Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*»¹⁰ и учитывающие подходы Евросоюза и крупнейших государств — членов ОЭСР к изменению стандарта существенного присутствия¹¹ [5].

Предлагаемые ОЭСР налоговые методы объединены в двух рабочих проектах — *Pillar 1* и *Pillar 2*. Методы *Pillar 1* касаются измененных подходов к разделению прибыли ТНК между странами в цифровом секторе; методы *Pillar 2* представляют собой усовершенствованное дополнение подходов плана *BEPS* к цифровому сектору (см. рисунок).

ДИСКУССИОННЫЕ НАЛОГОВЫЕ МЕТОДЫ ДЛЯ РАЗДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПОЛНОМОЧИЙ СТРАН

Методология *Pillar 1* по замыслу ОЭСР основана на классификации видов глобальных доходов ТНК, связанных с цифровой сферой, и закреплении каждого дохода за юрисдикцией нахождения

¹⁰ Утверждена на саммите стран *G20* в Японии в июне 2019 г.

¹¹ OECD, “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy — Policy Note,” OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Jan. 23, 2019. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>; OECD, “Public Consultation Document: Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy,” OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Feb. 13–March 6, 2019. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>.

⁵ Communication from the commission to the european parliament and the council. Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market. EC. Brussels, 21.9.2017 COM(2017) 547 final. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/1_en_act_part1_v10_en.pdf.

⁶ По оценкам Европейской комиссии эффективная ставка корпоративного налога для ТНК в сфере цифровых технологий составляет в ЕС 10%, тогда как для компаний с физическим присутствием в странах ЕС ставка — 23%. Например, *Apple* в 2014 г. в Ирландии заплатила 0,005% годовой прибыли (при номинальной ставке налога на прибыль в этом государстве 12,5%). Эффективная ставка корпоративного налога для *Amazon* в Великобритании в 11 раз ниже, чем для традиционных книжных магазинов.

⁷ KPMG, “Taxation of the digitalized economy,” updated Mar. 21, 2020. URL: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>.

⁸ Bloomberg Tax, “BEPS Tracker — Action 1: Digital Economy.” URL: https://www.bloomberglaw.com/product/tax/aqb_chart/2917a095db6af1d712cbf7034d7be88d.

⁹ Статья 174.2 Налогового кодекса Российской Федерации.

Таблица 1 / Table 1

**Содержание дискуссионных методов налогообложения, изменяющих действующие концепции /
Content of discussion methods of taxation, changing existing concepts**

Метод / Method (Pillar 1)	Содержание метода / Method Contents
Модифицированный метод разделения сверхнормальной* (остаточной) прибыли (MRPS) / Modified method of dividing excess (residual) profit (MRPS)	Распределение нормальной прибыли и сверхприбыли по налоговым юрисдикциям с использованием по возможности действующих стандартов (по критериям инвестиционных рисков и физического присутствия в стране); распределение сверхнормальной прибыли, которая генерируется цифровыми активами и операциями в нескольких юрисдикциях на основе новых ключей распределения, обеспечивающих больше налоговых прав странам рынка (по формуле)
Метод формульного разделения / A method of formal division	Разделение налоговых прав стран на глобальный доход ТНК на основе формулы, которая потенциально может применяться ко всем доходам ТНК. Ключами распределения по формуле являются несколько показателей (например, сотрудники, активы, продажи и пользователи), а также весовые коэффициенты для каждого из показателей
Метод вмененной прибыли / Imputed profit method	Определение базового уровня прибыльности рыночных действий (маркетинг, продажи, количество пользователей и т.д.). Установление различных рычагов, увеличивающих, уменьшающих или освобождающих определенную прибыль от налогообложения в стране рынка сбыта

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

* Под нормальной (или обычной) прибылью ОЭСР понимает требуемую норму прибыли от инвестиций в бизнес. Прибыль бизнеса соответствует нормальной норме прибыли, когда доходы от инвестиций в продукты и продажи покрывают как расходы, так и соответствуют минимальному уровню доходности. Сверхнормальная (остаточная) прибыль – это доход, превышающий указанную величину.

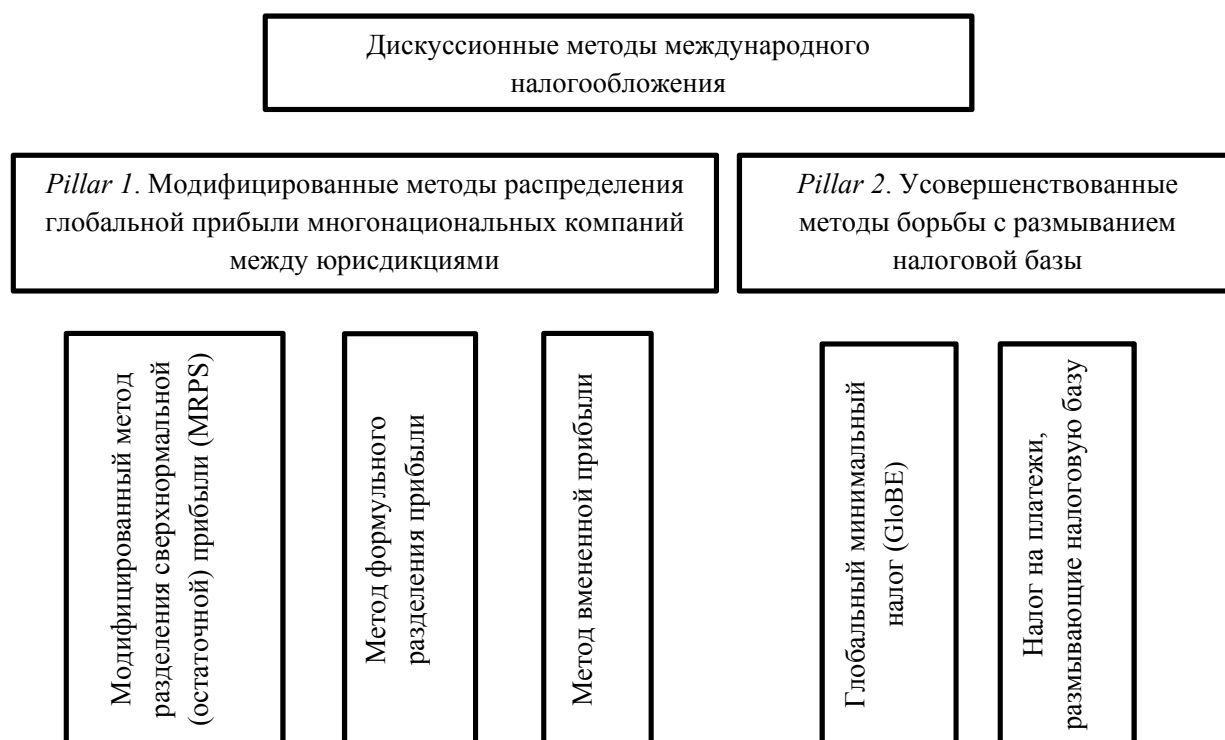


Рис. / Fig. Дискуссионные методы международного налогообложения в цифровой экономике / Discussion methods of international taxation in the digital economy

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

продавца или покупателя с помощью ступенчатой системы налоговых методов. Методы *Pillar 1* направлены на установление стран и долей, в которых такие доходы могут облагаться налогом, и предполагают в разной степени изменение действующих базовых концепций международного налогообложения. Три отдельных подхода *Pillar 1* к разделению прибыли на основе критерия удаленного налогооблагаемого присутствия в стране сбыта должны обеспечивать перемещение налоговых прав преимущественно в пользу тех стран, где потребляются цифровые товары и услуги или проживают пользователи, независимо от физического присутствия в них компании-продавца.

Такое распределение прибыли может быть реализовано посредством нескольких показателей, включая уровень инвестиций компании в маркетинг своего продукта для клиентов в другой юрисдикции, а также ее глобальную прибыльность. Распределение прибыли возможно и на основе данных о пользователях и причастности этих пользователей, имеющих ценность, например для рекламодателей при использовании бесплатного сервиса, для создания стоимости.

Доходы ТНК, генерируемые цифровыми активами и операциями в нескольких юрисдикциях, по критерию удаленного налогооблагаемого присутствия и специальному расчету остаточной прибыли (табл. 1) будут разделяться между странами формульным методом. Доходы за выполнение базовых функций в области маркетинга и дистрибуции в стране сбыта, соответствующие установленному фиксированному уровню вознаграждения, будут «передаваться» стране сбыта методом вмененной прибыли. Доходы за выполнение дополнительных, сверх базовых функций в области маркетинга и дистрибуции в стране сбыта будут распределяться методами трансфертного ценообразования.

Содержательно, методы *Pillar 1* кратко охарактеризованы в табл. 1.

Из критической оценки метода разделения сверхнормальной (остаточной) прибыли (*MRPS*) следует, что его основа — существующие подходы к разделению глобальных прибылей ТНК между налоговыми системами. Это означает, что только сверхнормальная прибыль будет разделена иным образом, и ее некоторая доля будет перечислена стране сбыта. Между тем имеются сложности даже в действующих правилах, касающихся измерения облагаемой прибыли и определения того, какая

прибыль является нормальной, а какая — сверхнормальной. Расхождения во взглядах на действующие методы налогообложения между налоговыми органами и компаниями регулярно приводят к разногласиям, значительно усложняющим определение налоговых обязательств в каждой стране¹².

Метод *MRPS* требует новой налоговой архитектуры на основе применения метода «вытянутой руки» к одним частям облагаемого дохода и другого метода — к другим. Споры, которые ведутся по поводу трансфертного ценообразования и опасений налогоплательщиков из-за изменения государствами стандартов и требований к аудиту, показывают, насколько сложной и дорогостоящей может быть даже существующая система¹³. Метод *MRPS* только усилит разногласия государств о том, какая прибыль облагается налогом и в какой стране. Он принесет еще большую неопределенность в международную налоговую сферу и увеличит нагрузку на ведение налогового учета и администрирование налогообложения.

Метод *MRPS* обуславливает возникновение проблемы выделения в национальных налоговых законах и двусторонних международных договорах отдельного типа цифрового *PE* и определения его специфических критериев. В противном случае данный метод будет неэффективен. Поскольку классическое определение *PE* и его критерии «не работают» в цифровой сфере, следует согласиться с подходом ОЭСР, согласно которому наличие рынка сбыта и инфраструктуры в стране рынка может служить основанием для налогообложения доходов от *e*-коммерции в этой стране. Критерием цифрового *PE* может выступать критерий существенного присутствия виртуального продавца в государстве нахождения покупателя, определяемого, например, по числу интернет-пользователей, контрактов или по объему цифровых продаж. Для решения вопроса об определении прибыли цифрового *PE* ввиду рассмотренных выше проблем предпочтение следует отдать методу формульного разделения всей глобальной прибыли [6].

Введение метода формульного разделения прибыли потребует согласования странами единой

¹² OECD, “Mutual Agreement Procedure Statistics for 2017,” 2018. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>.

¹³ OECD, “Mutual Agreement Procedure Statistics for 2017,” 2018. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>.

формулы и гармонизированного порядка «измерения» налогооблагаемого дохода на основе стандартизированного финансового или налогового учета.

Приведение налоговых систем в соответствие может стать сложной задачей, поскольку даже среди стран ОЭСР существует множество способов налогообложения корпоративного дохода. Отсутствие координации в применении формулы или показателей — ключей распределения в разных странах может привести к значительной налоговой неопределенности, усилению налоговой конкуренции и многократному налогообложению [7].

О потенциальной динамике международной налоговой конкуренции и последствиях формульного разделения можно делать заключение на основании рассмотрения опыта США. Так, в условиях автономии выбора штатами политики корпоративного налогообложения метод формульного разделения выявил чувствительность налоговых поступлений к такому выбору и стал фактором значительного усиления налоговой конкуренции между штатами, что привело к эрозии налоговой базы [8]. Опыт США убеждает в том, что при применении формул в мировом масштабе важна международная координация в выборе гармонизированных формул и других аспектов налоговой политики.

В проекте ОЭСР предлагается использование финансового, а не налогового учета как основы метода формульного разделения прибыли между странами, что является существенным отклонением от действующей практики. Разрыв между налогооблагаемым и бухгалтерским доходами может быть значительным. Например, балансовый доход не учитывает чистые операционные убытки или капитальные вложения [9], которые признаются странами в налоговых целях с помощью широкого спектра способов. Кроме того, различия в стандартах финансового учета в США и Европе создадут проблемы для унифицированного измерения прибыли.

Метод формульного разделения прибыли потребует установления стандартизированного для стран финансового учета и его существенных корректировок. При этом он позволит отказаться от разнообразных национальных политик по снижению искажающего воздействия корпоративного налогообложения.

По мнению ряда ученых, проблема справедливого разделения между странами глобального

дохода ТНК может быть решена только посредством метода формульного разделения [10–13]. Данный метод — уникальная возможность замены принципа «вытянутой руки», несостоятельного в условиях современной экономики.

Метод вмененной прибыли представляет собой упрощенную формулу определения части прибыли ТНК, которая должна облагаться налогом в стране рынка сбыта. Для его введения потребуются изменить маркетинговые и дистрибьюторские действия, связанные с одной конкретной страной, решить способ расчета глобальной прибыльности и установить, какие показатели повлияют на размер прибыли, облагаемой налогом в странах рынка. Поскольку государства применяют разные методы признания расходов на маркетинг или для расчета глобальной рентабельности либо полагаются на разные обоснования уровня налогооблагаемой прибыли, отсутствие координации приведет к многократному налогообложению. Данный метод требует применения единого стандарта учета к широкому кругу компаний.

Выбор любого из методов *Pillar 1* потребует от стран заключения многостороннего соглашения, устраняющего их односторонние усилия по «перенаправлению» налогов на прибыль и налогов на цифровые услуги.

ДИСКУССИОННЫЕ НАЛОГОВЫЕ МЕТОДЫ ДЛЯ УСИЛЕНИЯ БОРЬБЫ С ЭРОЗИЕЙ НАЛОГОВ

Предлагаемые ОЭСР методы *Pillar 2* представляют собой расширение проекта *BEPS*, нацеленные на совершенствование борьбы с эрозией налоговой базы в цифровой сфере. Методология *Pillar 2* заключается в установлении минимального корпоративного налога в материнской юрисдикции — глобального минимального налога (*GloBE*) и/или налога на платежи, размывающие налоговую базу (*BET*) (табл. 2), чтобы глобальная прибыль ТНК была обложена налогом по ставке не ниже минимальной.

Предпосылками к разработке этих методов стали:

- сохраняющиеся, несмотря на усилия государств в рамках *BEPS*, возможности ТНК размещать прибыль в низконалоговых странах;
- недостаточность информации об эффективности таких усилий ввиду их недавнего принятия;
- налоговая конкуренция. Тенденция последних десятилетий к снижению ставок корпора-

тивного налога в качестве конкурентных мер для привлечения инвестиций позволила странам ОЭСР расширить свою базу корпоративного налога и сохранить его долю в ВВП относительно стабильной. Причем некоторые страны добились этого недобросовестными методами [14];

- различия в механизмах и инструментах политики борьбы с эрозией налоговой базы между странами, каждая из которых по-разному влияет на эффективные налоговые ставки и деловое поведение [15];

- практический опыт США по введению налога со сниженной ставкой на глобальные нематериальные активы (*GILTI*¹⁴) и базового налога на размытие налоговой базы (*BEAT*¹⁵) [16], который в результате налоговой реформы 2017 г. за десять лет соберет в бюджет США почти 150 млрд долл.¹⁶

Содержательно методы *Pillar 2* приведены в табл. 2.

Метод *GloBE* имеет ряд теоретических и практических недостатков. Его введение может подорвать способность некоторых налоговых систем минимизировать искажающее влияние корпоративного налога путем надлежащего подхода к инвестициям либо низких нормативных ставок. Так, в ряде государств корпоративная прибыль облагается только в случае, если она

¹⁴ *Global Intangible Low-Taxed Income*. Определенная часть нематериального дохода дочерних предприятий американских компаний, облагаемого налогом по низким ставкам, будет считаться налогооблагаемым доходом для материнской компании каждый год на базе суммы, на которую прибыль иностранных компаний превышает установленную норму доходности по материальным активам иностранных организаций. Если компания ведет деятельность за пределами США, то корпорация должна с доходов, превышающих 10% стоимости зарубежных материальных активов по каждой стране, заплатить налог *GILTI* по ставке 10,5%.

¹⁵ *Base erosion and anti-abuse tax*. Данный минимальный налог подлежит уплате, когда расчетный налог *BEAT* превышает расчетные налоговые обязательства по обычным ставкам (после применения определенных льгот). Базой для исчисления *BEAT* является налогооблагаемый доход, скорректированный для целей исчисления данного налога, с учетом восстановления платежей, которые рассматриваются в качестве размывающих налоговую базу, например выплат иностранным связанным сторонам. Применяется к налогоплательщикам, чей годовой валовой доход превышает 500 млн долл. США за последние три года. Ставка налога 5% при введении, 10% — с 2019 г., 12,5% — с 2025 г.

¹⁶ Joint Committee on Taxation, "Estimated Budget Effects of the Conference Agreement for H.R. 1, The 'Tax Cuts and Jobs Act,'" Dec. 18, 2017. URL: <https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=5053>.

распределяется среди акционеров, что позволяет компаниям расти за счет реинвестирования прибыли. Введение *GloBE* приведет в этих странах к налогообложению корпоративной прибыли до распределения, несмотря на существующую национальную систему исключения экономического двойного налогообложения. Поэтому введение этого налога сопряжено первоначально с решением вопроса о том, какие уровни налога на корпоративный доход следует учитывать.

В зависимости от того, в каких юрисдикциях будет установлен *GloBE*, в других странах с низкими ставками корпоративного налога (например, в Ирландии, Венгрии) полученная компаниями прибыль может подвергаться обложению налогом сверх установленных законом этих стран ставок. Наличие государств с еще более низкими ставками налога может привести к исключению возможности определять, на каком уровне корпоративный доход должен облагаться налогом.

Одной из проблем метода *GloBE* является определение того, что считается минимальным налогом. Какая именно ставка налога — нормативная иностранная ставка или эффективная ставка — должна обуславливать установление минимального налога в отношении дочерней компании, у которой эффективная ставка снижена, поскольку вычитаются, например, ее расходы на капитальные вложения или переносятся убытки? Разница между нормативными и эффективными ставками может быть значительной даже у государств, имеющих одинаковые нормативные ставки.

ОЭСР предусматривает установление *GloBE* в ситуациях, при которых компании имеют несколько дочерних компаний в различных юрисдикциях: *GloBE* следует применять, если средняя налоговая ставка всех дочерних компаний ниже минимальной ставки (подход смешения). Смешение может быть реализовано на глобальном уровне, а также уровне юрисдикции или организации. Представляется, что подобное смешение лишь усугубит проблему многократного юридического налогообложения при введении *GloBE*, поскольку расчет будет основываться на последовательном «измерении» эффективных ставок налога одинаковым образом в странах с разными правилами корпоративного налогообложения.

Необходимо также учесть опыт США, где введение *GILTI* — прообраза предлагаемого *GloBE* — уже

Таблица 2 / Table 2

**Содержание дискуссионных методов налогообложения, дополняющих план BEPS /
Contents of Discussion Tax Methods Complementing BEPS**

Метод / Method (Pillar2)	Содержание метода / Method Contents
Глобальный минимальный налог (GloBE) / Global Minimum Tax (GloBE)	Страна определяет, облагается ли налогом иностранный доход компании на минимальном уровне и применяет налог для покрытия разницы между минимальной и иностранной налоговой ставкой компании, если эта иностранная ставка ниже минимальной
Налог на платежи, размывающие налоговую базу (BET) / Tax on payments that erode the tax base (BET)	Страна запрещает вычеты или применяет удерживаемые налоги к иным образом вычитаемым или не облагаемым налогом трансграничным платежам, если эти платежи не облагаются минимальным налогом в стране назначения

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

выявило негативное влияние и на американские компании, и на американский бюджет¹⁷.

Введение *GloBE* на основе финансового учета, как предлагает ОЭСР, может быть проблематично ввиду значительной разницы между налогооблагаемой и финансовой прибылью [9].

Метод *GloBE* можно рассматривать как потенциальное расширение национальных глубоко проработанных правил контролируемых иностранных компаний (далее — КИК). В этом случае *GloBE* должен следовать принципам таких проработанных правил КИК:

- не создавать двойного налогообложения и не снижать поток инвестиций;
- применяться только к пассивному доходу и только к организациям, которые четко связаны с внутренними налоговыми системами (тест собственности);
- иметь четко определенный порог применения с целью минимизации неопределенности для бизнеса при создании новых мощностей в иностранных дочерних компаниях.

Налог на платежи, размывающие налоговую базу (*BET*), также требует решения ряда проблем, одной из которых в отношении налогообложения конкретных платежей станет ведение компаниями мониторинга налоговой ставки на «пересекающие границу» платежи. В той степени, в которой страна будет применять *BET*, организации будут реагировать, перестраивая потоки платежей, чтобы оставаться чуть выше минимального налогового порога.

¹⁷ Как Трамп борется с уходом бизнеса из США — и почему у него не получается. РБК. 8 апреля 2019. URL: <https://quote.rbc.ru/news/article/5c890d419a7947a18e018315>.

В зависимости от того, насколько «широкими» или «узкими» будут являться *GloBE* или *BET*, установленные страной, изменятся в сторону увеличения или уменьшения новые налоговые платежи организации. В этой связи координация налоговой политики страны в отношении налоговых методов *Pillar 1* и *Pillar 2* будет иметь решающее значение для обеспечения того, чтобы совокупный эффект не привел к многократному налогообложению.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Разработка модифицированных подходов к налогообложению ТНК свидетельствует о наметившейся новой тенденции в международной налоговой политике, связанной с признанием ОЭСР преимуществ формульных методов разделения прибыли ТНК между странами. ОЭСР становится менее приверженной методам трансфертного ценообразования, предоставляя уникальную возможность для изменения устаревшего налогового миропорядка.

В преддверии такого изменения важно учитывать, что без гармонизированного подхода стран к налогообложению ТНК нынешнее состояние односторонних мер и налоговой неопределенности может перерасти в еще больший хаос. Возможно, что при использовании новых методов ОЭСР страны захотят обменять некоторую определенность своих налогоплательщиков на более высокие уровни уплаченных налогов, даже если эти налоги остаются в юрисдикциях рынков сбыта. Однако важно разработать международно-согласованное решение, которое не повредит трансграничным инвестициям и не создаст больше искажений для инвестиционных стратегий бизнеса. Принятие международных

стандартов, которые нанесут ущерб способности бизнеса увеличивать число рабочих мест, может иметь долгосрочные последствия для экономики всех стран [18].

Следует учитывать, что даже при всех сложностях с выявлением информации о влиянии мер борьбы с эрозией налоговой базы на реальные инвестиции данные меры негативно влияют на инвестиционные стратегии ТНК [17] и уже изменили деловые стимулы и перераспределили доходы от налога на прибыль ТНК между странами.

Перед тем, как приступить к изменению устоявшегося порядка налогообложения, необходимо проанализировать, опираясь на экономические расчеты, какой из подходов в *Pillar 1* и *Pillar 2* окажет наименее разрушительное воздействие на реальные инвестиции ТНК.

Для минимизации искажений и сложностей в корпоративном налогообложении целесообразно избегать автономии построения новых налоговых методов, их выборочного или необязательного применения.

Необходимо добиться того, чтобы большинство стран стали применять согласованный налоговый метод для разделения прибыли ТНК на основе стандартизированного налогового учета. Наиболее эффективным для этого можно признать метод формульного разделения, который следует распространить на все доходы ТНК, а не только на

доходы, связанные с цифровой сферой. Более того, в условиях цифровой экономики, пронизывающей все сферы жизни, новый подход к налогообложению требуется в принципе, а не только для интернет-гигантов.

ОЭСР и всему мировому сообществу предстоит проделать значительную работу, чтобы прийти к единому мнению относительно рассматриваемых методов и дальнейших действий по реализации запущенного проекта. Ввиду характера предлагаемых изменений и практических проблем весьма вероятно, что любой достигнутый результат дискуссии по выбору метода будет скорее отправной, нежели финальной точкой в перестройке международной налоговой политики.

В широком смысле достижение любого международного соглашения потребует от стран отказаться от определенной меры своего налогового суверенитета. Следует ожидать, что проект ОЭСР при любом выборе метода подорвет прогресс, достигнутый рядом государств в проведении привлекательной для бизнеса политики за счет нейтрального (менее искажающего) подхода к налогообложению доходов корпораций в условиях налоговой конкуренции, введя новые уровни сложности и искажения, оказывающие влияние на мировую торговлю и рост. Однако необходимо признать, что необходимость изменения методологии международного налогообложения уже давно назрела.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ / REFERENCES

1. Tsakaev A. Taxation and tax transformations to the digital economy conditions. *International scientific journal "Industry 4.0"*. 2019:134–37.
2. Doernberg R. L. Electronic commerce and international tax sharing. *Tax Notes International*. 1998;16(13):101–22.
3. Pinto D. International Bureau of Fiscal Documentation. E-commerce and source-based income taxation. *IBFD*. 2003:276.
4. Asen E. Digital services taxes in Europe. *Tax Foundation* [Internet]. 2020 Mar. 16. URL: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020>.
5. Bunn D. Tax competition of a different flavor at the OECD. *Tax Foundation* [Internet]. 2019 March 19. URL: <https://taxfoundation.org/tax-competition-of-a-different-flavor-at-the-oecd>.
6. Полежарова Л. В. Альтернативный подход в методологии налогообложения ТНК: необходимость и возможность // Экономика. Налоги. Право. — 2017. — № 5. — С. 134–141. — ISSN 1999–849X.
Polezharova L. V. An Alternative approach in the methodology of TNC taxation: the need and possibilities. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law*. 2017;(5):134–41. (In Russ.).
7. Fuest C., Hemmelgarn T., Ramb F. How would formula apportionment in the eu affect the distribution and the size of the corporate tax base? An analysis based on german multinationals. *SSRN Electronic Journal* [Internet]. Elsevier BV; 2006. URL: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.854909>.
8. Goolsbee A., Maydew E. L. Coveting thy neighbor's manufacturing: the dilemma of state income apportionment. *Journal of Public Economics*. 2000;75(1):125–43. DOI: 10.1016/s0047–2727(99)00036–5

9. Kaeding N. Taxable income vs. book income: why some corporations pay no income tax. *Tax Foundation* [Internet]. 2019 May 2. URL: <https://taxfoundation.org/why-corporations-pay-no-income-tax>.
10. Fleming Jr]C, Peroni R. J., Shay S. E. Formulary apportionment in the us international income tax system: putting lipstick on a pig? *Mich. J. Int'l L.* 2014;36:1.
11. Mold A. A proposal for unitary taxes on the profits of transnational corporation. *CePaL Review.* 2004(82):37–53. DOI: 10.18356/93c7877f-en
12. Avi-Yonah RS. Splitting the unsplitable: toward a formulary approach to allocating residuals under profit split. *SSRN Electronic Journal* [Internet]. Elsevier BV; 2013. URL: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2369944>.
13. Picciotto S. Taxing multinational enterprises as unitary firms. *SSRN Electronic Journal* [Internet]. Elsevier BV; 2016. URL: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3120326>.
14. Bunn D., Asen E. Higher corporate tax revenues globally despite lower tax rates. *Tax Foundation* [Internet]. 2019 Jan. 22. URL: <https://taxfoundation.org/higher-corporate-tax-revenues-lower-tax-rates>.
15. Bunn D., Pomerleau K., Dueñas S. Anti-base erosion provisions and territorial tax systems in OECD countries. *Tax Foundation* [Internet]. 2019 May 2. URL: <https://taxfoundation.org/anti-base-erosion-provisions-territorial-tax-systems-oecd-countries>.
16. Pomerleau K. A Hybrid approach: the treatment of foreign profits under the tax cuts and jobs act. *Tax Foundation* [Internet]. 2018 May 3. URL: <https://taxfoundation.org/treatment-foreign-profits-tax-cuts-jobs-act>.
17. Beer S., Mooij R.A., Liu L. International corporate tax avoidance: a review of the channels, magnitudes, and blind spots. *IMF Working Papers* [Internet]. 2018;18(168):1. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2018/07/23/International-Corporate-Tax-Avoidance-A-Review-of-the-Channels-Effect-Size-and-Blind-Spots-45999>.
18. Hodge S.A. Contrary to 'fair share' claims, businesses are central to tax collection systems. *Tax Foundation* [Internet]. 2018 May 16. URL: <https://taxfoundation.org/fair-share-businesses-central-to-tax-collections>.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Людмила Владимировна Полежарова — кандидат экономических наук, доцент Департамента налогов и налогового администрирования, Финансовый университет, Москва, Россия
LVPolezharova@fa.ru

ABOUT THE AUTHOR

Ludmila V. Polezharova — Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof., Department of Taxes and Tax Administration, Financial University, Moscow, Russia
LVPolezharova@fa.ru

Статья поступила 28.04.2020; принята к публикации 05.07.2020.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was received 28.04.2020; accepted for publication 05.07.2020.

The author read and approved the final version of the manuscript.