



# РАНХиГС

РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА  
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ  
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

НАЛОГИ

НАУЧНЫЕ ДОКЛАДЫ 21/16

Н. Ю. Корниенко, А. Ф. Богатырева  
Г. А. Королев, Е. Е. Минина, Е. А. Ястребова

## РОССИЙСКИЕ ИНИЦИАТИВЫ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

*Изменение международного  
налогового ландшафта*

М О С К В А • 2 0 2 1

Научные доклады: налоги

Наталья Корниенко

**Российские инициативы в  
области международного  
налогообложения.**

**Изменение международного  
налогового ландшафта**

«РАНХиГС»

2021

УДК 359.542  
ББК 65.5

**Корниенко Н. Ю.**

Российские инициативы в области международного  
налогообложения. Изменение международного налогового  
ландшафта / Н. Ю. Корниенко — «РАНХиГС»,  
2021 — (Научные доклады: налоги)

ISBN 978-5-85006-383-2

Тема исследования посвящена актуальному вопросу изменения международного налогового ландшафта и инициативам России, которые влияют на этот процесс, — развитию специальных административных районов, совершенствованию налогового маневра в IT-отрасли, созданию регулирования деятельности иностранных лиц в интернете, предложениям в части Pillar 1 и Pillar 2. Результаты данной работы могут быть использованы в интересах российских органов госвласти, а также вузов для развития научного потенциала в целях повышения качества экспертно-аналитической работы и образовательных программ, в частности для специалистов-практиков в области международного налогообложения как в налоговых органах, так и в бизнесе и стать основой для проведения дальнейших исследований. В формате PDF A4 сохранен издательский макет книги.

УДК 359.542  
ББК 65.5

ISBN 978-5-85006-383-2

© Корниенко Н. Ю., 2021  
© РАНХиГС, 2021

## Содержание

Введение	7
1. Предварительные вопросы для рассмотрения: наднациональный и страновой уровни	9
1.1. Наднациональный уровень	9
Конец ознакомительного фрагмента.	14

**Наталья Корниенко, Анна  
Богатырева, Георгий Королев, Елена  
Минина, Екатерина Ястребова  
Российские инициативы в  
области международного  
налогообложения. Изменение  
международного налогового ландшафта**



**РАНХиГС**  
РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА  
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ  
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

*Корниенко Наталья Юрьевна, заведующая научно-исследовательской Лабораторией развития налоговой системы Института прикладных экономических исследований РАНХиГС, канд. юрид. наук, доцент, [kny@ranepa.ru](mailto:kny@ranepa.ru)*

*Королев Георгий Александрович, канд. юрид. наук, старший научный сотрудник Лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ РАНХиГС, [Korolev-ga@ranepa.ru](mailto:Korolev-ga@ranepa.ru)*

*Минина Елена Евгеньевна, старший научный сотрудник Лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ РАНХиГС, [minina-ee@ranepa.ru](mailto:minina-ee@ranepa.ru)*

*Ястребова Екатерина Александровна, научный сотрудник Лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ РАНХиГС, [yastrebova-ea@ranepa.ru](mailto:yastrebova-ea@ranepa.ru)*

*Богатырева Анна Федоровна, научный сотрудник Лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ РАНХиГС, [bogatyreva-af@ranepa.ru](mailto:bogatyreva-af@ranepa.ru)*

**Рецензент**

*Гончаренко Л.И., д-р экон. наук, профессор, научный руководитель Департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»*



## ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ ДЕЛО

© ФГБОУ ВО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации», 2021

## Введение

Международный налоговый ландшафт, который фактически сложился в основных своих чертах в середине прошлого века, на сегодняшний день перестал соответствовать мировой экономике, роли и месту многонациональных корпораций. Несоответствие в XXI веке становится все более значительным в условиях развития цифровой экономики и недостатка налоговых поступлений, обусловленного последствиями мирового экономического кризиса и пандемии. В таких условиях необходимость скорого изменения международного налогового ландшафта стала очевидной и на наднациональном и национальном уровнях. На наднациональном уровне, уровне ОЭСР и G20, проводится реформа BEPS 2.0, страны также осуществляют свои действия, одни из которых соответствуют наднациональному видению, а другие – ему противостоят. Последние два года стали наиболее плодотворными в осуществлении этого вопроса. При этом, пока идет доработка видения на наднациональном уровне, страны, включая Россию, совершают свои отдельные мероприятия и с научной точки зрения данные процессы только начинают рассматриваться. Целью исследования стал анализ актуальных российских инициатив в контексте общемировых изменений международного налогового ландшафта, включая пересмотр СИДН, но не ограничиваясь им с рядом стран в 2020–2021 годах. В докладе были поставлены следующие задачи: проанализировать инициативы по изменению международного налогового ландшафта ОЭСР и G20; провести обзор денонсации СИДН в мире; проанализировать инициативы России по изменению международного налогового ландшафта.

В качестве основной инициативы России по изменению международного налогового ландшафта в начале исследования рассматривался пересмотр и денонсация СИДН, при этом денонсация СИДН оценивалась как исключительная, редко применяемая мера урегулирования вопросов международного налогообложения между странами.

В исследовании применяется совокупность общенаучных и специальных методов познания, таких как системный анализ, метод аналогии и общелогический метод обобщения, сравнительно-правовой метод, структурно-функциональный анализ.

Новизна исследования заключается в том, что впервые собраны, систематизированы и проанализированы события по изменению международного налогового ландшафта за 2020–2021 годы как на уровне России, так и на наднациональном уровне, при этом предыдущий опыт денонсации СИДН рассмотрен не только за прошедший период времени в странах Евразии, Америки, Африки, но и включает опыт денонсации за 2020–2021 годы.

В России 2020–2021 годы, вероятно, запомнятся не только как годы пандемии, но и как годы, ознаменованные радикальным пересмотром российских соглашений об избежании двойного налогообложения с Кипром, Люксембургом, Мальтой, Швейцарией и Нидерландами. В 2022 году, возможно, ожидается пересмотр соглашений об избежании двойного налогообложения как минимум с Сингапуром и Гонконгом. Помимо данной инициативы России на международном уровне продолжают инициативы радикального изменения международного налогового ландшафта в связи с тем, что действующая международная налоговая система больше не отражает реалии современного цифровизированного мира. При этом Россия выдвигает свои предложения по корректировкам данных инициатив, а также реализует внутренние инициативы, которые вместе с тем могут оказать влияние на международном уровне. Поэтому практическая значимость работы заключается в представлении комплексных аналитических выводов к последним событиям международной налоговой повестки, которые позволят налоговым органам учесть их для разработки последующих предложений.

Международный налоговый ландшафт предполагает глобальность действия налогово-правовых норм, которые меняются как на международном уровне, так и на национальном. Ландшафт не меняется в одночасье, он связан как со стратегическими, так и с тактическими

задачами, которые стоят перед правительствами государств, и сейчас процесс кардинального изменения международного налогового ландшафта только начинает развиваться.



# **1. Предварительные вопросы для рассмотрения: наднациональный и страновой уровни**

## **1.1. Наднациональный уровень**

Международные налоговые вопросы никогда не занимали такого значимого места в политической повестке дня, как в последние 10–15 лет. Международный налоговый ландшафт, сложившийся к началу XXI века, фактически был сформирован в экономических условиях, значительно отличающихся от экономики начала XXI века. При этом различия все продолжают усиливаться в условиях развития цифровой экономики. Нельзя не согласиться с выводом Л. И. Гончаренко, прозвучавшим на международном форуме «Российская неделя международного налогообложения», о том, что в новых реалиях цифровой экономики возникает проблема не только определения формирования добавленной стоимости, но и ее распределения между государствами [1].

Существенно возросла интеграция национальных экономик и рынков. Это, в свою очередь, создало нагрузку на международную налоговую систему, что подтолкнуло внимание стран к теме международного налогообложения.

Действующий международный налоговый ландшафт предполагает возможность размывания налоговой базы и перемещения прибыли (BEPS). Необходимы были глобальные изменения для восстановления доверия к системе и обеспечения того, чтобы прибыль облагалась налогом там, где происходит экономическая деятельность и создается стоимость [2]. ОЭСР оценивает, что практика BEPS ежегодно обходится странам в 100–240 млрд долл. США в виде упущенной выгоды, что эквивалентно 4–10 % глобальных поступлений от корпоративного подоходного налога [3].

По нашему мнению, современный международный налоговый ландшафт возник благодаря невероятным, ранее не возникавшим экономическим международным связям и в дальнейшем еще будет изменяться, усиливаться под влиянием деятельности компаний, отдельных стран и складывающегося наднационального уровня регулирования. К этой же оценке склоняется В. А. Гидирим, который пишет, что экономические взаимосвязи между национальными экономиками стали настолько сильны, что со временем возникло и углубилось противоречие между потребностями наднационального регулирования таких взаимосвязей, то есть интернационализацией государственного регулирования и относительной закрытостью, и национальным характером налоговых систем государств [4].

Значительным шагом начала устранения несоответствий между сложившимися международными налоговыми и экономическими условиями стал план BEPS Организации экономического развития и сотрудничества (ОЭСР), одобренный в 2013 году «Большой двадцаткой» (G20). Этот план не возник неожиданно, ему предшествовала постепенная, плодотворная работа на уровне ОЭСР и G20, «Большой семерки» (G7).

ОЭСР выделяет следующие ключевые вехи до 2013 года [5]:

- 1996 год – G7 определяет проблемы уклонения от уплаты налогов как приоритетные в своей деятельности;
- 1998 год — доклад ОЭСР «Вредоносная налоговая конкуренция: возникающая глобальная проблема»;
- 2000–2007 годы – разработка международных стандартов налоговой прозрачности и обеспечение обязательств по выходу на глобальный уровень;

– 2008–2009 годы – глобальный финансовый кризис – G20 заявляет о своих планах покончить с банковской тайной и создать глобальный форум по прозрачности и обмену информацией для целей налогообложения.

На сайте ОЭСР отмечено, что после финансового кризиса 2008 года страны G20 на первое место в своей повестке дня поставили налоги и возглавили борьбу с уклонением от их уплаты.

Далее активная работа на наднациональном уровне была продолжена:

– 2015 год – принятие пакета из 15 мер в рамках плана BEPS; -2016 год – создание Инклюзивной рамочной структуры

ОЭСР/G20 по BEPS;

– 2017–2020 годы – проведение активных дискуссий по теме BEPS в рамках инклюзивной рамочной структуры.

Изменения, которые проходят начиная с 2020 года, детально описаны ниже.

Отметим, что доклад в части изменений наднационального уровня охватывает только вопросы последних двух лет. Вопрос Конвенции MLI включен в описание в связи с ее прямым влиянием на изменение/денонсацию СИДН, при условии, что фактически она реализуется в России с 2021 года. Все изменения, происходящие в России, также представлены за период последних двух-трех лет. Данные ограничения установлены авторами доклада для отражения наиболее актуальной информации.

Таким образом, мы наблюдаем, что международный налоговый ландшафт начинает стремительно меняться за последние несколько лет и локомотивом изменений стали ОЭСР и G20.

В 2020 году международной сетью BDO<sup>1</sup> был проведен опрос среди компаний из более чем 50 стран мира, посвященный проблемам и актуальным вопросам в налоговой сфере, с которыми чаще всего сталкиваются лидеры рынка. В опросе участвовало 256 руководителей финансовых и налоговых практик компаний из разных отраслей, ведущих деятельность в четырех макрорегионах – ЕМЕА (Европа, Ближний Восток, Африка), Азиатско-Тихоокеанском регионе, Северной и Южной Америке [6]. Один из выводов опроса заключается в том, что компании ожидают дальнейшего изменения международного налогового ландшафта при сохранении высокого уровня неопределенности в национальном и международном налоговом законодательстве и регулировании.

На саммите в Риме 30–31 октября 2021 года в декларации по его итогам лидеры стран G20 окончательно одобрили глобальную налоговую реформу BEPS 2.0 [7].

По состоянию на 4 ноября 2021 года 137 стран и юрисдикций присоединились к двух-компонентному (Pillar 1 и Pillar 2) плану по реформированию международных правил налогообложения и обеспечению того, чтобы многонациональные компании платили справедливую долю налогов, где бы они ни работали [8].

В рамках Инклюзивной рамочной структуры ОЭСР/G20 по BEPS (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS) 141 страна и юрисдикция реализует 15 действий по борьбе с уклонением от уплаты налогов, повышению согласованности международных налоговых правил, обеспечению более прозрачной налоговой среды и решению налоговых проблем, возникающих в результате цифровизации экономики. Напомним, что пакет из 15 действий (мер) по борьбе с уклонением от уплаты налогов, связанных с размыванием налоговой базы и перемещением прибыли (BEPS), был принят в октябре 2015 года, а инклюзивная рамочная структура была создана в июне 2016 года.

В 2019–2020 годах ОЭСР и G20 вели активную работу по формулированию Pillar 1 и Pillar 2, активные дискуссии в рамках инклюзивной рабочей структуры о том, как решать налоговые проблемы цифровизации экономики, проходили начиная с 2017 года.

---

<sup>1</sup> BDO – международная аудиторско-консалтинговая группа.

В январе 2019 года ОЭСР была представлена сначала политическая записка, обозначившая двухкомпонентную систему Pillar 1 и Pillar 2, в феврале был выложен более детальный материал для общественных консультаций по данному вопросу, в марте были проведены общественные консультации и получены ответы от заинтересованных лиц.

В октябре 2019 года были опубликованы предложения секретариата ОЭСР по созданию нового унифицированного подхода к налогообложению международных компаний в рамках Pillar 1. В ноябре 2019 года был опубликован консультационный документ о мерах противодействия размыванию налоговой базы в рамках Pillar 2. Предложения секретариата отражали действующий на тот момент взгляд на концепцию унифицированного подхода. Концепция предполагала использование трехуровневого распределения прибыли многонациональных компаний (МНК). В рамках Pillar 1 предусмотрены: сумма А – часть остаточной прибыли группы компаний, которую получают страны сбыта даже при отсутствии физического присутствия МНК в них; сумма В – вознаграждение за выполнение базовых функций в области маркетинга и дистрибуции в стране сбыта; сумма С – вознаграждение за выполнение дополнительных функций в стране сбыта.

Предусмотрена реализация Pillar 1 путем разработки и подписания многосторонней конвенции.

Реформа международного налогообложения с учетом вышеуказанных документов становится все более четкой и детальной, однако остается еще много вопросов, например вопрос о минимальной ставке налога в рамках Pillar 2.

В январе 2020 года ОЭСР выпустила заявление Инклюзивной рамочной программы по BEPS о двухкомпонентном подходе Pillar 1 и Pillar 2 («Основа 1» и «Основа 2»). Заявление было еще более детальным, при этом были определены основные ключевые темы, по которым нужна дополнительная работа. В феврале 2020 года ОЭСР был представлен отчет об анализе и оценке эффекта от данной реформы международного налогообложения [9]. По мнению ОЭСР, наибольший эффект будет достигнут за счет Pillar 2, от Pillar 1 в первую очередь выиграют развивающиеся страны. База обложения увеличится до порядка 100 млрд долл. США. Исходными данными для анализа послужили следующие показатели: превышение порогового значения общей рентабельности – 10 %, распределение 20 %-й остаточной прибыли (Pillar 1), минимальная ставка налога – 12,5 % (Pillar 2). На февраль 2020 года данные показатели не были прописаны в рамках Pillar 1 и Pillar 2.

В октябре 2020 года ОЭСР выпустила детальные отчеты о планах в отношении Pillar 1 и Pillar 2, оценке эффектов от их реализации, а также предложила провести общественные консультации.

Рассмотрим детальней, что фактически представляли собой Pillar 1 и Pillar 2 на конец 2020 года:

- Pillar 1 – новый подход в условиях цифровой экономики к распределению прав облагать доходы между юрисдикциями;

- Pillar 2 – установление минимального налога на международные компании в мире.

Pillar 1 содержит такие понятия, как сумма А и сумма В. Сумма А – это фактически право на налогообложение прибыли в юрисдикциях потребления, сумма В – уровень рентабельности дистрибьюторов, которые выполняют минимальные функции и несут минимальные риски. Отметим, что необходимость кардинальных изменений международного обложения была в первую очередь обусловлена развитием цифровой экономики, они должны были иметь отношение соответственно только к цифровым компаниям, но затем изменения были распространены на все МНК (за редким исключением), которые реализуют товары, услуги и имеют устойчивую связь с рынками сбыта.

Часть избыточной прибыли МНК с общей выручкой 750 млн евро должна облагаться налогом на прибыль в странах рынках сбыта, где находятся потребители, пользователи. Избы-

точная прибыль определяется как превышение рентабельности МНК над определенной величиной (10 %).

Альтернатива Pillar 1 – это цифровые налоги (DST или схожие налоги), которые введены в ряде стран. Россия подобный налог не ввела. ОЭСР не приветствует введение налогов странами.

В части сумм В вознаграждение дистрибьюторов, которые выполняют минимальные функции и несут минимальные риски, планируется установить на основе вмененного показателя рентабельности, определенного на международном уровне.

Реализация Pillar 2 должна обеспечить уплату налогов МНК с учетом их возможностей по уклонению от налогообложения хотя бы на минимальном уровне. Уплата минимального налога достигается через применение следующих правил:

– Income inclusion rule (HR) и Undertaxed payments rule (UTPR). В случае если эффективная налоговая ставка в конкретных юрисдикциях меньше минимального налога, появляется дополнительный налог, который компенсирует разницу. Дополнительный налог должен уплачиваться материнской компанией;

– Subject to tax rule (STTR). Это правило касается налога на доходы у источника выплаты в части процентов, роялти, выплат по внутригрупповым услугам. В случае если в стране потребителя, получателя скорректированная номинальная ставка налога ниже минимальной, должен взиматься дополнительный налог, который компенсирует разницу.

По сути, на сегодняшний день большинство СИДИ предполагает освобождение (минимальное налогообложение) процентов, роялти, дивидендов у источника выплаты. Внутригрупповые услуги рассматриваются как активные доходы и, соответственно, не облагаются вообще. ОЭСР предоставляет стране – источнику дохода право удерживать дополнительный налог. Таким образом, применение данного правила приведет к росту налогов у источника выплаты.

В июле 2021 года ОЭСР опубликовала новое заявление о двухкомпонентном плане для решения налоговых проблем, возникающих в результате цифровизации экономики, в котором нашел отражение достигнутый консенсус по ряду вопросов как по Pillar 1, так и по Pillar 2.

В октябре 2021 года ОЭСР опубликовала финальное на данный момент заявление по данному вопросу с указанием на то, что инклюзивная структура окончательно согласовала двухкомпонентный план для решения налоговых проблем, возникающих в связи с цифровизацией экономики.

После нескольких лет интенсивных переговоров о введении фактически новой международной налоговой системы в октябре 2021 года 136 юрисдикций (из 140 членов Инклюзивной рамочной программы ОЭСР/C20 по BEPS) присоединились к заявлению о двухкомпонентном плане для решения налоговых проблем, возникающих в результате цифровизации экономики [10]. Оно обновляет и уточняет июльское политическое соглашение между членами Инклюзивной рамочной программы о коренном реформировании международных налоговых правил.

Поскольку Эстония, Венгрия и Ирландия уже присоединились к соглашению, можно сказать, что его поддерживают все страны ОЭСР и G20. На начало октября 2021 года четыре страны – Кения, Нигерия, Пакистан и Шри-Ланка – еще не присоединились к соглашению.

По заявлению ОЭСР глобальное соглашение о минимальном налогообложении не направлено на устранение налоговой конкуренции, но накладывает на нее согласованные на многосторонней основе ограничения. Первый компонент обеспечит более справедливое распределение прибыли и налоговых прав между странами в отношении крупнейших и наиболее прибыльных многонациональных компаний. Он перенаправляет некоторые налоговые права на прибыль МНК из их родных стран на рынки, где они ведут предпринимательскую деятельность и получают прибыль, независимо от того, имеют ли фирмы там физическое присутствие. В частности, многонациональные компании с глобальными продажами свыше 20 млрд евро и рентабельностью свыше 10 %, которые можно считать, по мнению ОЭСР, победителями гло-

бализации, будут подпадать под новые правила, при этом 25 % прибыли выше порога в 10 % будут перераспределяться в юрисдикции потребителей.

В соответствии с Pillar 2 ожидается, что налоговые права более чем на 125 млрд долл. США прибыли будут ежегодно перераспределяться в юрисдикции потребителей. Соответственно, ОЭСР ожидает, что прирост поступлений в развивающихся странах будет больше, чем в странах с более развитой экономикой, в процентном отношении к существующим поступлениям. Pillar 2 вводит глобальную минимальную ставку корпоративного налога, установленную на уровне 15 %. Новая минимальная налоговая ставка будет применяться к компаниям с доходом свыше 750 млн евро и, по оценкам, ежегодно будет приносить около 150 млрд долл. США дополнительных глобальных налоговых поступлений. Дальнейшие выгоды также будут получены в результате стабилизации международной налоговой системы и повышения налоговой определенности для налогоплательщиков и налоговых администраций.

## **Конец ознакомительного фрагмента.**

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.