

ПРЕДЛАГАЕМЫЕ НОВАЦИИ В ГЛОБАЛЬНОМ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ**Андрей Константинович ЛЯМЕНКОВ**

кандидат экономических наук, доцент кафедры мировой экономики, экономический факультет,
Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова,
Москва, Российская Федерация
liamenkov@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0003-0544-5271>
SPIN-код: 8367-7728

История статьи:

Рег. № 536/2022
Получена 24.11.2022
Получена в
доработанном виде
19.12.2022
Одобрена 09.01.2023
Доступна онлайн
28.02.2023

УДК 336.201, 336.227
JEL: F53, H25, H87

Ключевые слова:

глобальное
налогообложение,
территориальный
принцип,
многонациональные
предприятия, цифровые
компании, размывание
налогооблагаемой базы

Аннотация

Предмет. Налоговая конкуренция между юрисдикциями, способствующая выведению прибыли многонациональных предприятий (МНП) из-под налогообложения, и международное соглашение с широким кругом стран-участников, в котором содержатся важные новации для всей системы глобального налогообложения.

Цели. Исследование содержания предлагаемых новаций в глобальном налогообложении, а также возможностей и перспектив их имплементации в национальные законодательства.

Методология. Использовались общенаучные методы — абстрагирование, индукция и дедукция, синтез, сравнительный и сопоставительный анализ.

Результаты. Охарактеризовано содержание двух компонентов международного соглашения 2021 г., дан прогноз возможных последствий их применения для налогообложения прибыли многонациональных предприятий. Обосновано положение о том, что в современных условиях, складывающихся в мировой экономике, реализация предлагаемых налоговых новаций будет отложена.

Выводы. Новации международного соглашения 2021 г. конкретизируют применение в современной экономике территориального принципа налогообложения для доходов МНП (компонент 1) и вводят минимально допустимый уровень налога на корпоративную прибыль (компонент 2). Полноценная реализация данных новаций окажет воздействие на общий уровень корпоративного налогообложения в отдельных странах, особенно в низконалоговых юрисдикциях, ограничит возможности реализуемого международного корпоративного налогового планирования и выведения прибыли из-под налогообложения. В условиях экономической и политической турбулентности в экономике не стоит ожидать скорой имплементации этих новаций в национальные законодательства.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2022

Для цитирования: Ляменков А.К. Предлагаемые новации в глобальном налогообложении // *Финансы и кредит*. — 2023. — Т. 29, № 2. — С. 423 — 441.
<https://doi.org/10.24891/fc.29.2.423>

Введение

В октябре 2021 г. полномочные представители более 130 юрисдикций (государств и отдельных территорий) одобрили кардинальные новации в правилах налогообложения многонациональных предприятий (МНП, в отечественной

традиции — транснациональные корпорации). Если произойдет имплементация этих договоренностей в национальные законодательства, странам-участникам, включая Россию, будет необходимо осуществить серьезный пересмотр отдельных положений своих налоговых систем, изменится эффективный уровень налогообложения МНП, для них будут ограничены возможности международной оптимизации налоговой нагрузки.

В статье анализируется содержание данных новаций, а также возможности их внедрения в глобальное налогообложение в современных условиях.

История вопроса

Большинство национальных налоговых систем сформированы на основе одновременного применения (полного либо частичного) двух основополагающих принципов налогообложения — территориального и принципа резидентной принадлежности (иногда обозначаемого как глобальный принцип налогообложения)¹. В части налогообложения корпоративных доходов территориальный принцип предполагает, что налоги в данной юрисдикции взимаются с доходов, полученных от источников на ее территории. Принцип резидентной принадлежности предполагает, что налоги взимаются с доходов компаний — налоговых резидентов данного государства (территории), при этом не важно, где доходы получены, в «своей» стране или за рубежом. То есть налоговая база по этому доходу глобальная.

Именно одновременное применение двух принципов налогообложения вызывает для транснационального бизнеса, получающего доходы в различных юрисдикциях, проблему международного юридического двойного налогообложения, когда с одного и того же или схожего объекта налогообложения (корпоративного дохода) взимается один и тот же или схожий налог в двух или более странах. Компании, осуществляющие международный бизнес, заинтересованы в принятии мер по избежанию или по меньшей мере смягчению двойного налогообложения, что обеспечивается как принятием односторонних мер — изменений в национальном налоговом законодательстве, так и заключением между странами и применением соглашений об избежании двойного налогообложения.

Как реализуется территориальный принцип в каждой отдельной стране в части налогообложения нерезидентов — иностранных организаций (компаний)? Ведь речь идет о том, что следует обеспечить уплату ими налогов с доходов (прибыли), полученных на территории зарубежной для них страны. Для этого были разработаны следующие механизмы.

¹ Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения: монография. М.: TAX TERRA OU, 2017. Главы 2.8, 2.9; Полежарова Л.В. Международное налогообложение: современная теория и методология: монография. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2016. 416 с.

Если компания получает в зарубежной стране так называемые пассивные доходы (дивиденды, проценты по кредитам, платежи по лицензионным соглашениям и др.), то плательщика (банк, компанию, физическое лицо) согласно национальному законодательству можно наделить функцией налогового агента, тогда он будет обязан удерживать налог и перечислять его в госбюджет. Ситуация сложнее, если иностранная организация получает в зарубежной стране так называемые активные доходы — прибыль от регулярных сделок по продаже товаров и услуг, регулярной операционной деятельности. В этом случае использование в качестве налоговых агентов множества акторов и администрирование исполнения ими своих обязанностей становится затруднительным, и плательщиком налога в данной юрисдикции должна быть сама иностранная компания, получающая в ней доходы.

Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в рамках работы над Модельной налоговой конвенцией (первая версия одобрена в 1963 г.) предложила концепцию постоянного представительства (англ. — permanent establishment). Смысл этого понятия заключается в том, что в данной юрисдикции наличествует постоянное место ведения предпринимательской деятельности компании. Если фирма в стране обладает постоянным представительством, то требования к ней налоговых органов об обязанности вести налоговый учет и отчетность по правилам, установленным в данном государстве, правомерны. То есть обеспечивается возможность уплаты ей налога с доходов, полученных на территории государства (в России — налога на прибыль организаций)².

На современном этапе развития мировой экономики в условиях прогрессирующей цифровизации экономической деятельности, когда появились так называемые цифровые компании, предпринимательская деятельность которых полностью или преимущественно реализуется в Интернете, возникли очевидные трудности в применении концепции постоянного представительства для целей налогообложения доходов иностранных компаний в соответствии с территориальным принципом.

Конкретизируем понятие цифровой компании, которое пока не является общепризнанным в экономической литературе [1, 2]. Конечно, в процессе цифровизации экономической деятельности активно участвуют производители различных устройств (гаджетов) и компонентов, в которых воплощены информационно-коммуникационные технологии, разработчики программного обеспечения и поставщики IT-услуг, сервисные фирмы, обслуживающие устройства и их сети, поставщики телекоммуникационной инфраструктуры и провайдеры, обеспечивающие подключение к ней. Однако относить именно их к цифровым компаниям было бы, по мнению автора, не вполне корректным. В связи с этим видится исчерпывающей трактовка цифровых компаний, представленная

² В Российской Федерации понятие и концепция постоянного представительства зафиксированы в ст. 306 Налогового кодекса РФ (часть вторая) «Особенности налогообложения иностранных организаций. Постоянное представительство иностранной организации».

экспертами ЮНКТАД (Конференция Объединенных Наций по торговле и развитию) в 2017 г.³

Согласно подходу ЮНКТАД, к цифровым относятся фирмы следующих видов. Во-первых, интернет-платформы и фирмы — поставщики цифровых решений, выступающие полноценными цифровыми компаниями. В их бизнес-моделях центральная роль принадлежит Интернету, они полностью работают в цифровой среде. Интернет-платформы — это поисковые системы, социальные сети и платформы. Фирмы — поставщики цифровых решений предоставляют услуги облачного и веб-хостинга, а также вычислений, электронной почты, онлайн-платежей, цифровые решения для управления бизнесом, цифровые финансовые приложения (финтех). Во-вторых, частично цифровыми фирмами признаются предприятия электронной коммерции (торговли) и производители цифрового контента (медиаконтента, цифровых игр, «больших данных», маркетинговой информации, аналитики и др.). Они сочетают в бизнес-моделях деятельность в цифровой среде и физические (материальные) элементы деятельности. Интересно, что по различным оценкам более 60% головных подразделений цифровых МНП всех видов базируются в США (2018 г.) [1].

Итак, полностью либо частично цифровые компании предоставляют в Интернете цифровые услуги резидентам различных стран, получают напрямую или опосредованно доходы от операций с ними (во втором случае, например, доходы от принудительного показа рекламы пользователям, от коммерческого использования их персональных данных), и при этом могут формально не учреждать постоянное место ведения бизнеса (филиал, отделение, бюро, агентство, иное обособленное подразделение) на территории той страны, от операций с резидентами которой они получают доходы. И даже если такое обособленное подразделение в той или иной правовой форме открывается (в РФ, к примеру, для цифровых фирм с крупной российской аудиторией подобного требует вступивший в силу с 1 января 2022 г. Закон, получивший неофициальное название «о приземлении IT-компаний»⁴), для налоговых органов бывает непросто определить полный размер налоговой базы — доходов цифровых компаний, обусловленных их коммерческой деятельностью именно в данной юрисдикции, поскольку формальными получателем этих доходов во многих случаях являются зарубежные подразделения указанных цифровых фирм. Следовательно, ограничиваются возможности взыскания с них налогов в соответствии с базовым территориальным принципом построения налоговой системы.

Понятно, что при уклонении зарубежных цифровых компаний от налогообложения доходов, полученных в странах их присутствия, государственные органы могут

³ World Investment Report 2017. Investment and the digital Economy. United Nations (UNCTAD), New York and Geneva, 2017. P. 166. URL: https://unctad.org/system/files/official-document/wir2017_en.pdf

⁴ Федеральный закон от 01.07.2021 № 236-ФЗ «О деятельности иностранных лиц в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» на территории Российской Федерации».

применять меры административного принуждения вплоть до запрета их деятельности на территории данного государства посредством блокировки их адресов в Интернете. Однако такими техническими и организационными возможностями обладают относительно крупные страны (например, Китай, Россия), но не большинство стран мира. Реагируя на практику избежания цифровыми компаниями налогообложения доходов (прибыли) в зарубежных странах своего присутствия, на рубеже 2010-х–2020-х гг. заметное количество государств в одностороннем порядке ввело налоги на цифровые услуги (англ. — digital service taxes) зарубежных IT-компаний: Великобритания, Франция, Турция, Индия, Италия, Испания, Чехия, Малайзия, Таиланд, Узбекистан. Как правило, ставка этих налогов невысока, не выше 3% от чистой прибыли в соответствующей стране. Введение подобного налога обсуждалось в России. Параллельно в России и Казахстане в 2022 г. вступили в силу изменения в законодательстве, направленные на обеспечение уплаты зарубежными цифровыми компаниями косвенного налога — налога на добавленную стоимость.

Таким образом, проблема обеспечения уплаты налогов зарубежными компаниями в соответствии с территориальным принципом налогообложения, связанная с технологической трансформацией мировой экономики и процессами ее цифровизации, затронула практически все страны мира и объективно требовала международных усилий для своего разрешения.

Решение в рамках политики противодействия размыванию налогооблагаемой базы и выведению прибыли из-под налогообложения и содержание предлагаемых новаций в глобальном налогообложении

Обсуждение вопроса прямого налогообложения компаний с международным бизнесом в странах своего присутствия, в том числе цифровых фирм, было организовано в рамках рабочей группы ОЭСР и «Большой двадцатки». Начиная с 2013 г. она вела разработку предложений в рамках плана действий BEPS (англ. — Base Erosion and Profit Shifting, политика противодействия размыванию налогооблагаемой базы и выведению прибыли из-под налогообложения). В 2016 г. создается Инклюзивная рамочная структура по BEPS (англ. — Inclusive Framework on BEPS) для участия в работе заинтересованных стран, на начало 2022 г. в ней насчитывалась уже 141 юрисдикция (о значении процесса расширения состава участников см. в статье М. Хирсона и др. [3]).

Результатом деятельности Инклюзивной рамочной структуры стало подписание 8 октября 2021 г. представителями 137 государств и территорий мира (на которые по некоторым оценкам приходится более 90% глобального ВВП) соглашения, имеющего название «Двухкомпонентное решение как ответ на вызовы налоговой системе, вытекающие из цифровизации экономики» (англ. — Two-Pillar Solution to

Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy)⁵. Россия была среди стран-подписантов. При условии ратификации и имплементации положений данного соглашения в национальные законодательства можно будет говорить о существенных новациях в глобальном (относящемся практически ко всему миру) налогообложении.

Анализируемое соглашение содержит два компонента⁶. Компонент 1 декларирует налогообложение доходов МНП исходя из критерия их рыночной деятельности в конкретной юрисдикции и независимо от их физического присутствия там (что применимо и к цифровым компаниям, нередко получающим доходы от источников в зарубежных странах без физического присутствия). Фактически происходит актуализация механизма использования территориального принципа налогообложения доходов многонациональных предприятий в условиях современной мировой экономики. Идеология предлагаемого подхода — достичь более справедливого распределения налоговых прав между странами, по меньшей мере применительно к налогоплательщикам — крупным и наиболее прибыльным МНП. Речь идет о перераспределении прав на налогообложение части их прибыли между странами базирования и фактической рыночной деятельности. На первом этапе (в течение семи лет) новые правила должны применяться к многонациональным предприятиям с глобальной выручкой (доходами от продаж) свыше 20 млрд евро и прибыльностью (отношением прибыли до налогообложения к выручке) свыше 10%. 1/4 прибыли, превышающей порог прибыльности в 10%, должна быть перераспределена для налогообложения в юрисдикции фактической рыночной деятельности МНП с использованием специально разработанных критериев (при этом в данной зарубежной юрисдикции ежегодная выручка компании должна превышать 1 млн евро, а для малых стран с ВВП менее 40 млрд евро должна превышать 250 тыс. евро). По осторожным оценкам экспертов ОЭСР (июль 2021 г.), реализация данного правила позволит на первом этапе перераспределять в пользу юрисдикций рыночного присутствия МНП права налогообложения на корпоративную прибыль величиной более 100 млрд долл. США в год⁷.

Компонент 2 рассматриваемого соглашения, получивший название «Модельные правила GloBE» (англ. — Global Anti-Base Erosion Model Rules, GloBE Model Rules), также весьма примечателен. Вводится минимально допустимая эффективная ставка корпоративного налога на прибыль МНП в каждой из юрисдикций, в которых они

⁵ Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. October 2021. OECD, Paris. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

⁶ См. подробнее: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress Report. September 2021 – September 2022. OECD 2022. pp. 6–7. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-september-2021-september-2022.pdf>

⁷ Addressing the Tax Challenges arising from the Digitalization of the Economy. July 2021. OECD. P. 10. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-addressing-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>

работают, в размере 15%⁸. Это положение должно применяться к транснациональным группам, включающим все подконтрольные подразделения МНП (его дочерние компании и филиалы), с глобальной консолидированной выручкой от продаж не менее 750 млн евро в год. Взимать дополнительный налог, повышающий эффективную ставку налогообложения до 15%, может как юрисдикция, где получен доход, так и та, в которой головная компания МНП является налоговым резидентом. То есть страна базирования головного подразделения МНП обладает правом на доплату налога на прибыль с зачетом налога, уплаченного по более низкой ставке в зарубежной стране получения корпоративных доходов.

Для исключения возможных разночтений по вопросам вычисления прибыли и налогооблагаемой базы в декабре 2021 г. были опубликованы детальные разъяснения применения компонента 2, включающие требования по обмену информацией для участвующих юрисдикций⁹. Согласно оценкам экспертов ОЭСР (июль 2021 г.) в случае имплементации «Модельных правил GloBE» в национальные законодательства и соблюдения их всеми участниками ежегодный прирост налоговых поступлений от МНП в мире в целом прогнозируется в размере более 150 млрд евро¹⁰.

Почему данные новации справедливо трактуются как принципиально новый этап в эволюции международного сотрудничества по вопросам налогообложения? Как отмечается в опубликованном Институтом экономики РАН научном докладе Б.А. Хейфеца, характерные для мировой экономики в недавние десятилетия процессы глобализации и цифровизации хозяйственной деятельности вызвали «обострение противоречия между экстерриториальным характером получения доходов и суверенным характером их налогообложения»¹¹. Действительно, каждое государство, обладая налоговым суверенитетом, самостоятельно выстраивало свою национальную налоговую систему. При этом налоговый суверенитет мог добровольно ограничиваться благодаря заключению международных соглашений по налоговому сотрудничеству, в том числе по вопросам избежания двойного

⁸ Эффективная ставка налога в размере 15% должна применяться к величине прибыли в конкретной юрисдикции, которая превышает лимит, рассчитанный с учетом вычетов из прибыли исходя из конкретных показателей деятельности МНП в соответствующей стране, и поэтому итоговая эффективная ставка может оказаться ниже 15%. Вычеты равны 5—10% от фонда оплаты труда и 5—8% от величины материальных активов МНП в данной юрисдикции (верхняя граница интервалов применяется в течение 10 лет от начала реализации новых правил). (EU. Taxation and Customs Union. Minimum corporate taxation. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/minimum-corporate-taxation_en)

⁹ См. подробнее: Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS. OECD, Paris. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf>

¹⁰ Addressing the Tax Challenges arising from the Digitalization of the Economy. July 2021. OECD. P. 11. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-addressing-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>

¹¹ Хейфец Б.А. Новый этап деофшоризации глобальной экономики и российские реалии: научный доклад. М.: Институт экономики РАН, 2022. С. 9.

налогообложения, а также конвенций, разработанных ОЭСР или региональными интеграционными организациями, по налоговым вопросам.

Однако в условиях глобализации становилось все сложнее соотносить с «национальными квартирами» доходы МНП, осуществляющих свою деятельность одновременно во многих юрисдикциях, распределять между последними налогооблагаемую базу по корпоративным налогам. Особенно зримо это проявилось применительно к доходам упоминаемых в данной статье цифровых компаний. Основой конкурентоспособности и получения высоких доходов для высокотехнологичных компаний становится использование нематериальных (неосязаемых) активов — брендов, патентов и лицензий, авторских прав, легко перемещаемых в цифровом пространстве между отдельными странами и территориями (см., например, исследование Б. Казеллы и Л. Форменти [4]). В результате усилилась нездоровая по своей сути налоговая конкуренция между юрисдикциями, приводящая к явлению, обозначенному как BEPS, — размыванию на национальном уровне налоговой базы и выведению прибыли из-под налогообложения. Потребовалось согласование общемировых правил, которые могли бы смягчить налоговую несправедливость. Понятно, что такие правила, будучи применяемыми всеми или почти всеми участниками мирового сообщества, становятся глобальными и ограничивают национальный налоговый суверенитет.

Возможные последствия и перспективы реализации соглашения

Рассмотрим, какие последствия для налогообложения могут быть связаны с реализацией компонентов анализируемого в данной статье соглашения. Очевидное предположение — повышение ставки налогообложения прибыли крупных компаний минимум до 15%. Хотя среднемировая установленная национальными законами базовая ставка налогообложения корпоративной прибыли за последние десятилетия неуклонно понижалась, составляя 39,3% в 1980 г., 23,7% в 2010 г. и 22,7% в 2021 г.¹², немалое количество юрисдикций в 2021 г. имело номинальные базовые ставки налога на прибыль ниже 15% (рис. 1). Очевидно, что именно эти страны и территории столкнутся с необходимостью повышения ставок налогообложения, и среди них те, кого принято называть офшорами. В результате будут ограничены стимулы использования данных офшорных юрисдикций в схемах агрессивного уклонения компаний от налогообложения, широко применяемых и российским бизнесом [5–7]. Можно прогнозировать эффекты воздействия на направления вложения и объемы потоков прямых иностранных инвестиций (поскольку именно МНП являются основными прямыми иностранными инвесторами в мировой экономике), на реализуемые компаниями модели международного бизнеса в целом (о различных аспектах данного воздействия см., например, в статьях и научных работах М. Бауэра [8], Б. Казеллы и Б. Сойяра [9],

¹² World Investment Report 2022. International Tax Reforms and Sustainable Investment. United Nations (UNCTAD), New York and Geneva, 2022. P. 77.
URL: https://unctad.org/system/files/official-document/wir2022_en.pdf

М. Деверо и др. [10], Т. Ханаппи и А. Гонсалес Кабрал [11], Э. Янебы и Г. Шильдеруба [12], Н. Йохансена [13], А. Ауэрбаха [14]).

Однако установленная законом ставка налогообложения и эффективная ставка, действительно применяемая с учетом всех предоставляемых налоговых преференций, специальных налоговых режимов и других мер налоговой политики, — это разные понятия. В «Модельных правилах GloBE» говорится именно об эффективной минимально допустимой ставке корпоративного налога на прибыль, правила расчета которой были представлены в отдельных разъяснениях. Данные экспертов ЮНКТАД, базирующиеся на исследовании Б. Казеллы и Б. Сойяра [9], свидетельствуют о том, что в 2017 г. для мира в целом средняя эффективная ставка корпоративного налога на прибыль (по всем типам фирм-плательщиков) составляла 17%, а для зарубежных подразделений крупных МНП — 19%¹³. Эти величины превышают предлагаемую эффективную ставку в 15%, но усреднение, необходимое для их расчета, с очевидностью предполагает, что в некоторых юрисдикциях эффективные ставки налога для доходов зарубежных МНП оставались ниже указанных уровней. Обусловлено это использованием различных льготных налоговых режимов и преференций, нацеленных на привлечение прямых инвестиций, а также механизма трансфертного ценообразования для перевода доходов МНП в низконалоговые юрисдикции. По недавним оценкам Т.Р. Торслева и др. [15], Х. Гарсия-Бернандо и П. Янски [16; 17] трансграничное трансфертное перемещение прибыли в офшорные зоны может затрагивать от 20 до 40% всей прибыли МНП. А размер недоплачиваемых ежегодно корпоративных налогов на прибыль вследствие применения методов «оптимизации» налогообложения составляет, согласно экспертам ОЭСР, не менее 4-10% от глобальных поступлений по данному налогу (100-240 млрд долл. США)¹⁴.

Поэтому имплементация в полном объеме в странах мира «Модельных правил GloBE» приведет к увеличению налоговых платежей МНП, осуществляющих свою деятельность в зарубежных юрисдикциях. В результате, по прогнозам экспертов ЮНКТАД, отчисления многонациональных предприятий по налогу на корпоративные доходы должны вырасти по сравнению с уровнем до применения новых правил по миру в целом на 14%, а на доходы от прямых иностранных инвестиций МНП в офшорные финансовые центры — на заметные 80% (рис. 2).

Первоначально предполагалось, что участвующие страны смогут ратифицировать базовое соглашение и внести в национальные законодательства положения его компонентов 1 и 2 до конца 2022 г. Однако инициаторы данного соглашения, очевидно, недооценили сложности его практической реализации, в сколько-нибудь заметных масштабах подобного не произошло. Можно предположить, что некоторые юрисдикции, присоединившиеся к соглашению, формально поддержали инициативу, намереваясь сначала тщательно оценить ее соответствие национальным

¹³ World Investment Report 2022. P. 114.

¹⁴ Addressing the Tax Challenges arising from the Digitalization of the Economy. P. 9.

интересам, учитывая в том числе уроки «пионеров» в ее реализации. Кроме того, несколько десятков стран и территорий (среди которых есть и развитые страны) вообще не присоединились к «Двухкомпонентному решению как ответу на вызовы налоговой системе, вытекающие из цифровизации экономики», и никак не ограничены его нормами.

Полноценная реализация как компоненты 1 (распределение между юрисдикциями прав налогообложения), так и компоненты 2 (введение минимально допустимого уровня налога на прибыль МНП), составляющих новые глобальные налоговые правила, предполагает необходимость тесного взаимодействия и сотрудничества между налоговыми администрациями различных стран, обмена между ними информацией о налогоплательщиках. В связи с этим можно вспомнить, что значительное число юрисдикций участвует в Соглашении ОЭСР об автоматическом обмене информацией для налоговых целей о финансовых счетах граждан и компаний (англ. — CRS МСAA), одобренном Советом ОЭСР в 2015 г. Россия присоединилась к соглашению еще в мае 2016 г. Всего в ноябре 2022 г. насчитывалось 118 стран и территорий — участников CRS МСAA, заключивших между собой около 4 900 двусторонних соглашений об обмене информацией¹⁵. В то же время часть этих юрисдикций не успели или не захотели заключить двусторонние соглашения об обмене с другими участниками, либо сам обмен еще не начался. Еще до 2022 г. такие страны и территории, как Великобритания, Мэн, Гернси, Джерси, Литва, Грузия, подписав соглашение CRS МСAA, отказались от обмена информацией с Россией. В феврале 2022 г. Совет ЕС впервые включил РФ в список стран и территорий, не сотрудничающих с Европейским союзом для налоговых целей [18], затем ряд западных государств (в том числе Германия, Австрия, Швейцария, Каймановы острова) приостановили или прекратили обмен налоговой информацией с Россией. В настоящее время количество партнеров по обмену у стран — лидеров среди подписантов CRS МСAA не превышает 80-90. США вообще не принимают участие в этом соглашении, поскольку для них получение информации для налоговых целей от зарубежных банков обеспечивает национальный закон FATCA, фактически применяемый экстерриториально.

Также следует отметить, что требования новых правил глобального налогообложения могут на первом этапе затронуть только действительно крупные и прибыльные МНП, число которых в мировом масштабе, скорее всего, не будет превышать двух сотен. Ряд цифровых компаний из числа лидеров в данном секторе мировой экономики не достигают планки прибыльности (отношение прибыли до налогообложения к выручке) в 10%, и также не будут затронуты этими правилами. Новые правила налогообложения не распространяются на многонациональные предприятия в секторах добывающей промышленности, финансовых услуг

¹⁵ OECD. International Framework for the CRS. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/>

(соответственно, на финансовые предприятия, аффилированные с МНП), предприятия в отрасли международных транспортных перевозок.

Полноценная реализация новых налоговых правил должна сопровождаться, очевидно, ревизией и частичной отменой налоговых преференций для МНП, предоставленных им в различных странах в рамках специальных налоговых режимов, особых (специальных) экономических зон и других форм налогового стимулирования иностранных инвестиций (см. исследование Б.Ф. Лиотти и др. [19]), а также ревизией и адаптацией ранее введенных национальных налогов на цифровые услуги ИТ-компаний. Нельзя не отметить и сложность новых налоговых правил, внедрение и использование которых, по оценке автора, приведет к многочисленным спорам, конфликтам и разбирательствам. Данную опасность отмечают и отдельные западные исследователи, например, Г. Хафбауэр [20].

Основной фактор, который, скорее всего, не позволит реализовать на данном этапе предлагаемые новации в системе глобального налогообложения, — это разворачивающиеся мировой экономике в 2022 г. кризисные явления на фоне геополитического противостояния между государствами. В этих условиях, вероятно, имплементация в национальные законодательства новаций в международных налоговых правилах будет отложена, а правительствам придется решать более насущные проблемы антикризисной политики.

Выводы

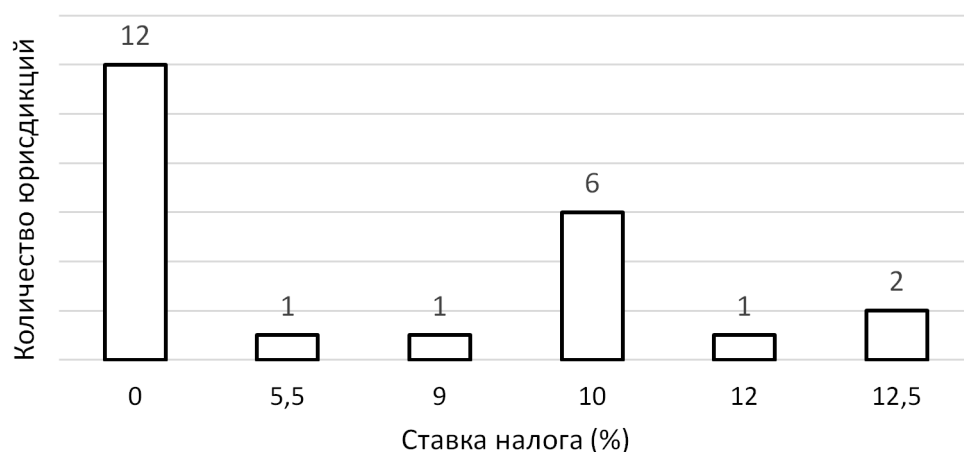
Новации в глобальном налогообложении, инициированные международным соглашением 2021 г. с широким кругом юрисдикций-участников, конкретизируют применительно к современным условиям глобализации и цифровизации мировой экономики реализацию территориального принципа налогообложения для доходов зарубежных МНП (в рамках первой компоненты базового соглашения) и вводят минимально допустимый уровень налога на их корпоративную прибыль (в рамках второй компоненты). Ратификация странами данного соглашения и полноценная имплементация его положений в национальные законодательства окажет воздействие на общий уровень корпоративного налогообложения (по прогнозам неизбежно увеличение налоговых платежей МНП практически во всех группах стран мира), ограничит возможности международного корпоративного налогового планирования и выведения прибыли из-под налогообложения, тем самым поспособствует достижению целей политики BEPS, окажет влияние на мировую практику предоставления бизнесу различных налоговых преференций. Однако в современных условиях нарастающей экономической и политической турбулентности в мировой экономике перед национальными правительствами, по мнению автора, встали иные первоочередные задачи, а внедрение рассмотренных в данной статье новаций для глобального налогообложения будет отложено.

Рисунок 1

Количество юрисдикций с установленными законом базовыми ставками налога на корпоративную прибыль ниже 15% (суммарно налоги центрального правительства, региональные и местные, выборка из 112 юрисдикций, 2021 г.)

Figure 1

Number of jurisdictions with statutory corporate income tax rates below 15% (total, taxes of the central government, regional and local taxes, sample of 112 jurisdictions, 2021)



Источник: рассчитано автором по данным ОЭСР: OECD.Stat. Statutory Corporate Income Tax Rates.
URL: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_CIT

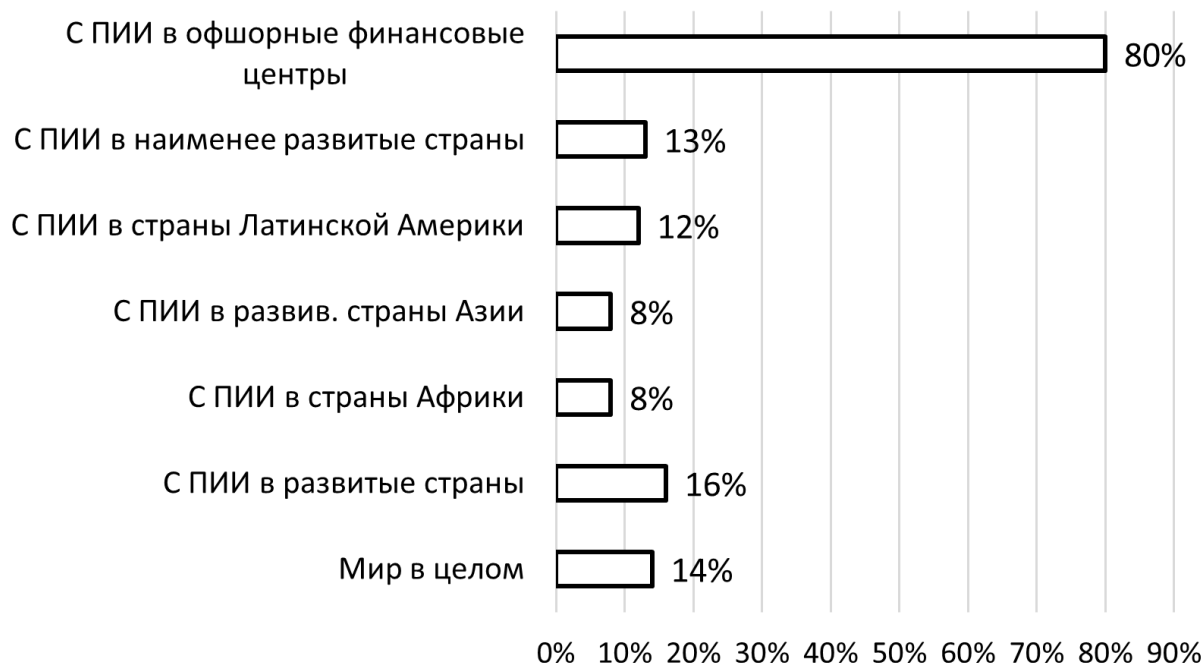
Source: Authoring, based on OECD.Stat. Statutory Corporate Income Tax Rates.
URL: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_CIT

Рисунок 2

Прирост налоговых отчислений МНП с прямыми инвестициями в зарубежные страны после имплементации «Модельных правил GloBE» (прогноз, в %)

Figure 2

Increase in tax payments by MNEs with direct investments in foreign countries after the implementation of the "GloBE Model Rules" (forecast, percent)



Источник: World Investment Report 2022. International Tax Reforms and Sustainable Investment. United Nations (UNCTAD), New York and Geneva, 2022, p. 123.

URL: https://unctad.org/system/files/official-document/wir2022_en.pdf

Source: World Investment Report 2022. International Tax Reforms and Sustainable Investment. United Nations (UNCTAD), New York and Geneva, 2022, p. 123.

URL: https://unctad.org/system/files/official-document/wir2022_en.pdf

Список литературы

1. Ефремов В.С., Владимирова И.Г. Цифровые компании: понятие, масштабы и особенности транснационализации // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2018. Т. 8. № 11А. С. 137–147.
URL: <http://www.publishing-vak.ru/file/archive-economy-2018-11/16-efremov-vladimirova.pdf>
2. Лимонова Е.В. Цифровые компании: дефиниции и атрибуты // Экономическая безопасность и качество. 2018. № 1. С. 37–40.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/tsifrovye-kompanii-definititsii-i-atributy>
3. Hearson M., Christensen R.C., Randriamanalina T. Developing Influence: the Power of ‘the Rest’ in Global Tax Governance. *Review of International Political Economy*, 2022.
URL: <https://doi.org/10.1080/09692290.2022.2039264>
4. Casella B., Formenti L. FDI in the Digital Economy: A Shift to Asset-Light International Footprints. *Transnational Corporations*, 2018, vol. 25, iss. 1, pp. 101–130.
URL: https://unctad.org/system/files/official-document/diaeia2018d3a5_en.pdf
5. Хейфец Б.А. Глобальная деофшоризация 4.0 // Вестник Института экономики РАН. 2022. № 2. С. 76–92.
URL: https://doi.org/10.52180/2073-6487_2022_2_76_92
6. Гурова И.П. Офшорные инвестиции в российской экономике // Проблемы прогнозирования. 2020. № 4. С. 122–132.
7. Боброва А.В., Вопилова С.Н. Роль офшорных зон в национальной экономике России // Управление в современных системах. 2018. № 4. С. 89–97.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/rol-ofshornyh-zon-v-natsionalnoy-ekonomike-rossii>
8. Bauer M. Unintended and Undesired Consequences: The Impact of OECD Pillar I and II Proposals on Small Open Economies. *ECIPE Occasional Paper*, 2020, no. 4, 52 p.
URL: https://ecipe.org/wp-content/uploads/2020/07/ECI_20_OccPaper_04_2020_LY05.pdf
9. Casella B., Souillard B. Unctad Insights: A New Framework to Assess the Fiscal Impact of a Global Minimum Tax on FDI. *Transnational Corporations*, 2022, vol. 29, iss. 2, pp. 105–143.
URL: <https://doi.org/10.18356/2076099x-29-2-5>

10. *Van Apeldoorn L.* Taxing Profit in a Global Economy, M. Devereux, A. Auerbach, M. Keen, P. Oosterhuis, W. Schön, and J. Vella. Oxford, Oxford University Press, 2021. *Economics & Philosophy*, 2022, vol. 38, no. 3, pp. 513–519.
URL: <https://doi.org/10.1017/S0266267122000207>
11. *Hanappi T., Gonzalez Cabral A.C.* The Impact of the Pillar One and Pillar Two Proposals on MNE's Investment Costs: An Analysis Using Forward-Looking Effective Tax Rates. *OECD Taxation Working Papers*, 2020, no. 50, 42 p.
URL: <https://doi.org/10.1787/b0876dcf-en>
12. *Janeba E., Schjelderup G.* The Global Minimum Tax Raises More Revenues Than You Think, or Much Less. *CESifo Working Paper*, 2022, no. 9623.
URL: <https://www.cesifo.org/en/publications/2022/working-paper/global-minimum-tax-raises-more-revenues-you-think-or-much-less>
13. *Johannesen N.* The Global Minimum Tax. *CESifo Working Paper*, 2022, no. 9527.
URL: https://www.cesifo.org/DocDL/cesifo1_wp9527.pdf
14. *Auerbach A.* The Taxation of Business Income in the Global Economy. *NBER Reporter*, 2021, no. 3, 7 p. URL: <https://www.nber.org/sites/default/files/2021-10/2021number3.pdf>
15. *Tørsløv T.R., Wier L.S., Zucman G.* The Missing Profits of Nations. *NBER Working Paper*, 2021, no. 24701, 56 p.
URL: https://www.nber.org/system/files/working_papers/w24701/w24701.pdf
16. *Garcia-Bernardo J., Janský P., Tørsløv T.* Multinational Corporations and Tax Havens: Evidence from Country-by-Country Reporting. *International Tax and Public Finance*, 2021, vol. 28, pp. 1519–1561. URL: <https://doi.org/10.1007/s10797-020-09639-w>
17. *Garcia-Bernardo J., Janský P.* Profit Shifting of Multinational Corporations Worldwide. *ArXiv Working Paper*, 2022, no. 2201.08444, 82 p.
URL: <https://doi.org/10.48550/arXiv.2201.08444>
18. *Кондукторов А.С.* Международная налоговая политика: Российская Федерация, Европейский Союз и «двойные стандарты» // *Lex russica*. 2022. № 8. С. 35—46.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mezhdunarodnaya-nalogovaya-politika-rossiyskaya-federatsiya-evropeyskiy-soyuz-i-dvoynye-standarty>
19. *Liotti B.F., Ndubai J.W., Wamuyu R. et al.* The Treatment of Tax Incentives under Pillar Two. *Transnational Corporations*, 2022, vol. 29, iss. 2, pp. 25–46.
URL: <https://doi.org/10.18356/2076099x-29-2-2>
20. *Hufbauer G.C.* Dangers Lurking in the OECD Tax Proposals. *Columbia FDI Perspectives*, 2021, vol. 303, 4 p. URL: <https://doi.org/10.7916/d8-w9bm-a863>

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

PROPOSED NOVATIONS IN GLOBAL TAXATION**Andrei K. LYAMENKOV**

Lomonosov Moscow State University,
Moscow, Russian Federation
liamenkov@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0003-0544-5271>

Article history:

Article No. 536/2022
Received 24 Nov 2022
Received in revised form
19 December 2022
Accepted 9 January 2023
Available online
28 February 2023

JEL classification: F53,
H25, H87

Keywords: global
taxation, territorial
principle of taxation,
multinational enterprise,
digital company, tax
base erosion

Abstract

Subject. Tax competition between jurisdictions, contributing to profit removal of multinational enterprises (MNEs) from taxation is a serious problem in the global economy. To solve it, an international agreement was concluded in 2021 with a wide range of participating countries, which contains important novations for the entire system of global taxation. However, its implementation is an open question.

Objectives. The aim is to provide a unique study of the content of the proposed novations in global taxation, and possibilities and prospects for their implementation in national legislation.

Methods. The study employs general scientific methods, like abstraction, induction, deduction, synthesis, comparative analysis.

Results. The paper describes the content of two components of the said agreement, gives a forecast of possible consequences of their application for MNEs' profit taxation, substantiates the position that in the modern terms of world economy, the implementation of these novations will be postponed.

Conclusions. The novations contained in the international agreement of 2021 specify the application of the territorial principle of taxation for MNEs' income (pillar 1) and introduce the minimum allowable level of tax on their corporate profits (pillar 2). The implementation of the novations will influence the overall level of corporate taxation in separate countries, especially in low-tax jurisdictions, limit the possibilities of international corporate tax planning and removal of profits from taxation, and modify the practice of granting tax preferences to businesses. However, under current economic and political turbulence in the world economy, one should not expect imminent implementation of the novations into national legislation.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2022

Please cite this article as: Lyamenkov A.K. Proposed Novations in Global Taxation. *Finance and Credit*, 2023, vol. 29, iss. 2, pp. 423–441.
<https://doi.org/10.24891/fc.29.2.423>

References

1. Efremov V.S., Vladimirova I.G. [Digital companies: Concept, scope and features of transnationalization]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra = Economics: Yesterday, Today and Tomorrow*, 2018, vol. 8, no. 11A, pp. 137–147.
URL: <http://www.publishing-vak.ru/file/archive-economy-2018-11/16-efremov-vladimirova.pdf> (In Russ.)

2. Limonova E.V. [Digital companies: Definitions and attributes]. *Ekonomicheskaya bezopasnost' i kachestvo = Economic Security and Quality*, 2018, no. 1, pp. 37–40. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/tsifrovye-kompanii-definitsii-i-atributy> (In Russ.)
3. Hearson M., Christensen R.C., Randriamanalina T. Developing Influence: The Power of ‘the Rest’ in Global Tax Governance. *Review of International Political Economy*, 2022. URL: <https://doi.org/10.1080/09692290.2022.2039264>
4. Casella B., Formenti L. FDI in the Digital Economy: A Shift to Asset-Light International Footprints. *Transnational Corporations*, 2018, vol. 25, iss. 1, pp. 101–130. URL: https://unctad.org/system/files/official-document/diaeia2018d3a5_en.pdf
5. Kheifets B.A. [Global Deoffshorization 4.0]. *Vestnik Instituta ekonomiki RAN = Bulletin of the Institute of Economics of the Russian Academy of Sciences*, 2022, no. 2, pp. 76–92. (In Russ.) URL: https://doi.org/10.52180/2073-6487_2022_2_76_92
6. Gurova I.P. [Offshore investments in the Russian economy]. *Problemy prognozirovaniya = Studies on Russian Economic Development*, 2020, no. 4, pp. 122–132. (In Russ.)
7. Bobrova A.V., Vopilova S.N. [The role of offshore zones in the national economy of Russia]. *Upravlenie v sovremennykh sistemakh = Management in Modern Systems*, 2018, no. 4, pp. 89–97. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/rol-ofshornyh-zon-v-natsionalnoy-ekonomike-rossii> (In Russ.)
8. Bauer M. Unintended and undesired consequences: The Impact of OECD Pillar I and II Proposals on Small Open Economies. *ECIPE Occasional Paper*, 2020, no. 4, 52 p. URL: https://ecipe.org/wp-content/uploads/2020/07/ECI_20_OccPaper_04_2020_LY05.pdf
9. Casella B., Souillard B. UNCTAD Insights: A New Framework to Assess the Fiscal Impact of a Global Minimum Tax on FDI. *Transnational Corporations*, 2022, vol. 29, iss. 2, pp. 105–143. URL: <https://doi.org/10.18356/2076099x-29-2-5>
10. Van Apeldoorn L. Taxing Profit in a Global Economy, M. Devereux, A. Auerbach, M. Keen, P. Oosterhuis, W. Schön, and J. Vella. Oxford, Oxford University Press, 2021. *Economics & Philosophy*, 2022, vol. 38, no. 3, pp. 513–519. URL: <https://doi.org/10.1017/S0266267122000207>
11. Hanappi T., Gonzalez Cabral A.C. The Impact of the Pillar One and Pillar Two Proposals on MNE’s Investment Costs: An Analysis Using Forward-Looking Effective Tax Rates. *OECD Taxation Working Papers*, 2020, no. 50, 42 p. URL: <https://doi.org/10.1787/b0876dcf-en>

12. Janeba E., Schjelderup G. The Global Minimum Tax Raises More Revenues Than You Think, or Much Less. *CESifo Working Paper*, 2022, no. 9623.
URL: <https://www.cesifo.org/en/publications/2022/working-paper/global-minimum-tax-raises-more-revenues-you-think-or-much-less>
13. Johannesen N. The Global Minimum Tax. *CESifo Working Paper*, 2022, no. 9527.
URL: https://www.cesifo.org/DocDL/cesifo1_wp9527.pdf
14. Auerbach A. The Taxation of Business Income in the Global Economy. *NBER Reporter*, 2021, no. 3, 7 p. URL: <https://www.nber.org/sites/default/files/2021-10/2021number3.pdf>
15. Tørsløv T.R., Wier L.S., Zucman G. The Missing Profits of Nations. *NBER Working Paper*, 2021, no. 24701, 56 p.
URL: https://www.nber.org/system/files/working_papers/w24701/w24701.pdf
16. Garcia-Bernardo J., Janský P., Tørsløv T. Multinational Corporations and Tax Havens: Evidence from Country-by-Country Reporting. *International Tax and Public Finance*, 2021, vol. 28, pp. 1519–1561.
URL: <https://doi.org/10.1007/s10797-020-09639-w>
17. Garcia-Bernardo J., Janský P. Profit Shifting of Multinational Corporations Worldwide. *ArXiv Working Paper*, 2022, no. 2201.08444, 82 p.
URL: <https://doi.org/10.48550/arXiv.2201.08444>
18. Konduktorov A.S. [International tax policy: The Russian Federation, the European Union and "double standards"]. *Lex Russica*, 2022, no. 8, pp. 35–46.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mezhdunarodnaya-nalogovaya-politika-rossiyskaya-federatsiya-evropeyskiy-soyuz-i-dvoynnye-standarty> (In Russ.)
19. Liotti B.F., Ndubai J.W., Wamuyu R. et al. The Treatment of Tax Incentives under Pillar Two. *Transnational Corporations*, 2022, vol. 29, iss. 2, pp. 25–46.
URL: <https://doi.org/10.18356/2076099x-29-2-2>
20. Hufbauer G.C. Dangers Lurking in the OECD Tax Proposals. *Columbia FDI Perspectives*, 2021, vol. 303, 4 p. URL: <https://doi.org/10.7916/d8-w9bm-a863>

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.