

Анализ влияния положений многостороннего инструмента в рамках плана BEPS на двусторонние налоговые соглашения

Научный руководитель – Мачехин Виктор Александрович

Берберов Азамат Бурханович

Студент (магистр)

Финансовый университет, Факультет налогов и налогообложения, Кафедра налоги и налогообложение, Москва, Россия

E-mail: berberro@yandex.ru

Глобализация экономик стран мира подняла на новый уровень проблему несовершенства правил международного налогообложения. Особенности существующей системы двусторонних налоговых соглашений не отвечают современным вызовам и способствуют размыванию налоговой базы и перемещению прибыли (base erosion profits shifting - далее BEPS) [1].

С целью борьбы с BEPS, странами ОЭСР и «большой двадцатки» был принят план BEPS, наиболее революционным шагом которого является шаг 15, направленный на создание многостороннего налогового инструмента, целью которого является «модификация существующей системы двусторонних налоговых соглашений исключительно для синхронизированного внедрения мер, связанных с налоговыми соглашениями, в рамках плана BEPS» [1].

В конце ноября ОЭСР был представлен проект Многостороннего соглашения для внесения изменений в соглашения об избежании двойного налогообложения.

Проанализируем некоторые положения. Так, к важным изменениям можно отнести синхронизированную модификацию текста преамбулы соглашений - цель налоговых соглашений будет теперь «заключаться в устранении двойного налогообложения без создания возможностей для неналогообложения или льготного налогообложения через уклонение или избежание от уплаты налогов» [2].

Данное изменение кажется незначительным, однако имплементацией такого текста в преамбулу двусторонних налоговых соглашений многосторонний налоговый инструмент «открывает» им синхронизированное новое применение - борьбу с уклонением от уплаты налогов.

Наибольшее внимание в инструментарии противодействия злоупотреблениям налоговыми соглашениями в Многосторонней конвенции уделено правилам LOB (limitation on benefits) / PPT (principal purpose test). Статья 7 Конвенции предлагает три возможных подхода к ограничению недобросовестного применения льгот [3].

Первый механизм ограничения применения льгот - «правило основной цели» (principal purpose test), смысл которого состоит в анализе всех фактов и обстоятельств в ситуации предоставления налоговых льгот.

Второй метод является совокупностью «правила основной цели» и «упрощенного ограничения льгот» (simplified LOB provision), основой для которого является Модельная конвенция ОЭСР.

Третий способ позволяет договаривающимся сторонам согласиться на «детализированное ограничение льгот» (detailed LOB provision) в совокупности с «анти-кондуитными» положениями взамен «правила основной цели».

Продвижение «правила основной цели» вызвало большое количество дискуссий в профессиональной среде - опасение у экспертов вызывает тот факт, что субъективное «правило основной цели» приведет к неопределенности для налогоплательщиков [5].

Усложняет ситуацию и отсутствие в Конвенции шаблона для создания «детализированного ограничения льгот» - рассуждения ОЭСР сводятся к тому, что прописывание «detailed LOB provision» в двусторонних соглашениях требует значительной индивидуальной настройки, поэтому прописывание «детализированного ограничения льгот» не было задачей авторов многостороннего налогового соглашения [2].

Практика международного налогообложения знает примеры наличия «детализированного ограничения льгот». Данный инструмент прописан в Модельной конвенции США [4]. В то же время, несмотря на то, что «детализированное прописывание льгот» позволяет избежать имплементации субъективного РРТ, данный механизм потребует проведения дополнительных двусторонних переговоров и может привести к противоречивости с учетом отсутствия детальных рекомендаций ОЭСР.

В то же время, остается «туманной» работа данного механизма на практике. Так, Конвенция пока не дает ответ на вопрос о том, как действовать государствам в случае разницы в позициях. Поиск решения данной проблемы является чрезвычайно актуальным: общеизвестно, например, что Кипр является главным инвестором в российскую экономику во многом из-за благоприятных положений в двустороннем соглашении, поэтому его пересмотр в пользу жесткости будет являться невыгодным для островного государства, но оправданным с целью защиты российского налогового суверенитета [6].

Экспертами уже высказывается мысль о том, что данный инструмент вряд ли заработает в ближайшем будущем. Между тем, уже можно говорить о том, что в случае синхронизированной имплементации указанного механизма в двусторонние налоговые соглашения, у налоговых органов появится эффективный инструмент противодействия злоупотребления налоговыми соглашениями.

Источники и литература

- 1) Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report [Электронный ресурс] // OECD. URL: <http://www.oecd.org/tax/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report-9789264241688-en.htm>
- 2) Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting [Электронный ресурс] // OECD. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>
- 3) Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting [Электронный ресурс] // OECD. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>
- 4) United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries [Электронный ресурс] // Department of Economic & Social Affairs. URL: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf
- 5) Базанова Е. ОЭСР подготовила многостороннее соглашение для борьбы с уходом от налогов [Электронный ресурс] // Ведомости. 2016. 28 ноября. URL: <http://www.vedomosti.ru/economics/articles/2016/11/28/667133-oesr-soglashenie-nalogov>
- 6) Базанова Е. Российский бизнес покидает офшоры [Электронный ресурс] // Ведомости. 2016. 27 мая. URL: <http://www.vedomosti.ru/economics/articles/2016/05/27/642651-biznes-ofshori>