

НОВОСТИ В ОТНОШЕНИИ ИНИЦИАТИВЫ BEPS: Pillar 1 и Pillar 2 (октябрь 2021)

11 октября 2021 г.

Соглашение от 8 октября 2021

8 октября 2021 года специальный комитет BEPS (т.н. Inclusive Framework (IF)) опубликовал детали соглашения, которые вносят поправки в заявление комитета от 1 июля 2021 года. 136 из 140 стран-участниц IF согласились с данными поправками. К соглашению не присоединились Кения, Нигерия, Пакистан и Шри-Ланка.

Аналогично заявлению от 1 июля, [о котором говорилось ранее](#), документ содержит два компонента (Pillars). Pillar 1 касается перераспределения определенных видов прибыли крупных Международных Корпораций (далее – МК) между юрисдикциями нахождения рынков сбыта МК. Pillar 2 касается глобальной минимальной ставки налогообложения.

Приложение к заявлению содержит подробный план реализации со сроками разработки детальных правил Pillar 1 и Pillar 2, введения их в законодательство и намеченные сроки вступления в силу этих правил.

Pillar 1: Перераспределение прибыли

Pillar 1 предусматривает новые правила распределения прибыли и новые правила nexus для соответствующих МК. Эти правила реализованы в «Сумме А» (Amount A). Заявление от 8 октября подтверждает, что новые правила будут применимы к МК с глобальным оборотом свыше 20 млрд евро и рентабельностью свыше 10%. В заявлении от 1 июля указано, что распределение по «Сумме А» составит от 20% до 30%. В заявлении от 8 октября указаны 25%. Ожидается, что в результате принятия Pillar 1 будет перераспределена прибыль в размере 125 миллиардов долларов США.

«Сумма А» требует разработки правил определения источника доходов (sourcing rules) и критериев распределения доходов (a revenue-based allocation key). Заявление не содержит детальной информации в отношении данных правил, однако, вместе с тем, оно подтверждает, что распределение будет произведено в юрисдикции, доход МК в которых составляет не менее 1 млн евро. Для юрисдикций с ВВП меньше 40 млрд евро минимальный порог доходов будет установлен на уровне 250 000 евро.

Если остаточная прибыль включенных в периметр компаний группы уже облагается налогом в соответствующей юрисдикции, то распределение такой

прибыли в соответствующую юрисдикцию через механизм «Сумма А» будет ограничено т.н. безопасной гаванью (safe harbor) в отношении прибыли от маркетинговой деятельности и сбыта. Детали в отношении данного ограничения будут определены позднее.

Заявление подтверждает, что на юрисдикции будет распространяться положение об обязательном арбитражном урегулировании споров, и только ограниченное количество менее развитых стран будут иметь право на использование элективного механизма.

В заявлении также указано, что никакие новые налоги на цифровые услуги и аналогичные меры не будут введены в отношении соответствующих компаний начиная с 8 октября 2021 года и до 31 декабря 2023 года или до вступления в силу Многосторонней конвенции (МНК). МНК потребует от всех сторон отменить все действующие налоги на цифровые услуги и другие аналогичные меры в отношении всех компаний, а также взять на себя обязательство не вводить подобные меры в будущем. В заявлении уточняется, что подробное определение того, что является аналогичной мерой, будет окончательно доработано в рамках принятия Многосторонней конвенции и пояснительного заявления к ней.

Содержание

Pillar 1: Перераспределение прибыли	1
Pillar 2: Глобальная минимальная ставка налогообложения	2
Открытые вопросы	3
Чем мы можем помочь	4

Добывающие отрасли промышленности и регулируемые финансовые услуги по-прежнему не входят в периметр применения механизма «Сумма А», тем не менее, дополнительных сведений об объеме таких исключений не представлено. Также нет дополнительных сведений о механизме устранения двойного налогообложения и о том, какие юридические лица внутри МК ответственны за погашение обязательств по «Сумме А».

Заявление призывает все страны «приложить все усилия» к принятию соответствующего законодательства и ратификации предложенной Многосторонней конвенции в отношении «Суммы А» в рамках Pillar 1 «в контексте их законодательного процесса».

Детали в отношении предложений по механизму «Сумма В», которые касаются стандартного вознаграждения в отношении внутристрановой «базовой» маркетинговой и сбытовой деятельности, будут разработаны в 2022 году в соответствии с заявлением от 1 июля 2021 года.

Pillar 2: Глобальная минимальная ставка налогообложения

Минимальная налоговая ставка – 15%

Pillar 2 касается новых правил относительно размывания налоговой базы (GloBE) и правил глобальной минимальной ставки налогообложения. Согласованная минимальная ставка налога составляет 15%. В заявлении от 1 июля говорилось, что она составит «не менее 15%».

Исключение из Правил о сниженном налогообложении (UTPR) для МК на начальном этапе

Pillar 2 включает в себя Правило включения в доход (IIR), которое позволяет облагать материнскую компанию дополнительным налогом в отношении дохода участников МК, облагаемого по низким налоговым ставкам, а также вспомогательное Правило о сниженном налогообложении (UTPR), которое не допускает применение налоговых вычетов или обязывает применять эквивалентную корректировку в случае, если доход участника МК, облагаемый налогом по низким ставкам, не подлежит налогообложению в соответствии с IIR.

Положения Pillar 2 предусматривают исключение из Правил о сниженном налогообложении (UTPR) для тех МК, которые находятся на начальном этапе своей международной деятельности. Исключение распространяется на МК, стоимость зарубежных материальных активов которых составляет максимум 50 млн евро, и которые ведут деятельность не более чем в 5 других юрисдикциях. Это исключение ограничено периодом 5 лет после того, как МК впервые начнет применять Глобальные правила борьбы с размыванием налоговой базы (GloBE). Для МК, которые принимают Правила GloBE, период 5 лет отсчитывается с момента вступления в силу Правила о сниженном налогообложении (UTPR).

Общий подход

Документ от 8 октября по-прежнему описывает Правила GloBE как «общий подход», в том смысле, что юрисдикции-члены специального комитета BEPS (IF) не обязаны принимать Правила GloBE, но должны принять тот факт, что их приняли другие члены IF (включая конкретный порядок правил и применение любых согласованных правил «безопасной гавани»).

Члены IF, которые принимают Правила GloBE, должны применять и администрировать их в соответствии с соглашением, достигнутым по Pillar 2.

Пороговое значение в 750 млн евро остается актуальным

Аналогично документу от 1 июля, Правила противодействия размывания налоговой базы (GloBE) будут распространяться на МК с прибылью, превышающей порог в 750 млн евро, как это определено в Действии 13 BEPS (страновая отчетность). Страны также могут применять Правило включения в доход (IIR) к МК, которые в них расположены, и чья прибыль ниже указанного порога.

Исключения

Правила GloBE не применимы к государственным учреждениям, международным организациям, НКО, пенсионным фондам или инвестиционным фондам, представляющим собой конечные материнские компании МК или к любым холдинговым компаниям, используемым такими лицами, организациями или фондами. Кроме того, под правила не подпадают международные перевозки, но не авиаперевозки. Это соответствует документу от 1 июля.

Определение эффективной налоговой ставки в разрезе юрисдикций

Правила GloBE применяются для доначисления дополнительного налога с использованием теста на эффективную ставку налогообложения, который проводится в разрезе юрисдикций. При этом тесте используется общее определение применимых налогов и налоговой базы, определяемой в соответствии с данными бухгалтерского учета и корректировками, установленными в рамках Pillar 2, и механизмами устранения временных разниц. Правилами на данный момент не определен порядок определения и подход к устранению временных разниц.

По аналогии с заявлением от 1 июля, новое заявление предусматривает, что в рамках существующих систем налогообложения, предусматривающих возникновение обязательств по налогу на прибыль только в момент распределения доходов компании (т.н. distribution tax systems), дополнительных налоговых обязательств

возникать не должно, если доходы компании будут распределены в течение четырех лет и облагаются налогом на минимальном уровне или выше.

Применение отдельных исключений (formulaic substance carve-out и de minimis exclusion)

Возможно применение исключения formulaic substance carve-out, которое предполагает вычет определенной суммы дохода в рамках Правил GloBE. Данная сумма рассчитывается как надбавка к балансовой стоимости материальных активов и сумме расходов на персонал. Изначально надбавка составляет 8% для материальных активов и 10% для расходов на персонал, однако, в течение 10 лет надбавка будет снижена до 5% для обоих показателей.

Правила GloBE также предусматривают исключение (de minimis exclusion) для тех юрисдикций, в которых оборот МК составляет менее 10 миллионов евро, а прибыль - менее 1 миллиона евро.

В заявлении подтверждается, что планируемое законодательство будет включать в себя безопасные гавани (safe harbours), но не содержит подробностей об этих механизмах.

Правила налогообложения доходов у источника (STTR)

В заявлении подтверждается важность STTR для развивающихся стран и предусматривается, что юрисдикции-члены специального комитета BEPS (IF), которые применяют номинальные ставки корпоративного подоходного налога ниже минимальной ставки STTR по процентам, роялти и определенному перечню прочих доходов (подлежат дальнейшему обсуждению), будут внедрять STTR в их двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения.

Право на налогообложение доходов в соответствии с STTR будет ограничено разницей между минимальной ставкой и ставкой налога, применимого к выплатам, при этом минимальная ставка для целей STTR составит 9%.

Имплементация и сроки

Подробный план реализации, включенный в приложение к октябрьскому заявлению, определяет основные этапы завершения разработки подробных правил, а также целевые сроки реализации/ ратификации законодательства/договоров и вступления правил в силу.

В хронологическом порядке:

1. Модельное законодательство по Правилам GloBE и комментарии к нему, а также модельное положение STTR для включения в соглашения об избежании двойного налогообложения и комментарии к нему будут разработаны к концу ноября 2021 года.
2. Многосторонняя конвенция (MLC), определяющая механизм применения «Суммы А», и пояснительное заявление к ней, а также модельное внутреннее законодательство и соответствующие комментарии должны быть готовы к началу 2022 года.
3. Церемония подписания MLC должна состояться в середине 2022 года.
4. Многосторонний инструмент STTR (MLI) должен быть разработан к середине 2022 года.
5. Порядок имплементации правил Правил GloBE будет разработан не позднее конца 2022 года (возможно, включая многостороннюю конвенцию для Правил GloBE).
6. Материалы по механизму «Сумма В» должны быть опубликованы к концу 2022 года. Однако, в плане реализации указана необходимость проведения консультаций с заинтересованными сторонами, неизвестно, будут ли также опубликованы документы по таким консультациям в указанные сроки.

В плане реализации также отмечается, что члены специального комитета BEPS (IF) готовы «приложить все возможные усилия» в рамках локального законодательного процесса для достижения поставленных сроков.

В отношении «Суммы А» отмечается, что реализация через MLC должна способствовать вступлению данного механизма в силу в 2023 году.

Положения Pillar 2 должны быть внесены в законодательство в 2022 году и вступят в силу в 2023 году (правила IIR и STTR), при этом правило UTPR должно вступить в силу в 2024 году.

Открытые вопросы

Существует еще большое количество открытых вопросов, таких как:

Для Pillar 1

- определение списка компаний, входящих в МК;
- определение правил в отношении исключения минимального иностранного дохода;

- определение регулируемых финансовых услуг и исключений для добывающих компаний (например, будет ли установлен порог для доходов группы от исключенных видов деятельности и будет ли необходимость в сегментации для групп, которые нельзя полностью исключить)
- окончательный формат правил определения источника доходов (sourcing rules), формат

- безопасной гавани (safe harbour) для доходов от маркетинговой деятельности и сбыта, и правила освобождения от двойного налогообложения (оказывающие влияние на фактический размер налоговых поступлений в юрисдикции, включая возможный зачет выплаченного налога у источника в «Сумме А»)
- правила применения механизма «Сумма В» (включая статус обязательного или добровольного)
- разработка обязательного механизма разрешения споров

Для Pillar 2

- формат безопасной гавани (safe harbor)
- периметр применения STTR и критерии, при которых потребуются обновление соглашений об избежании двойного налогообложения
- технические дополнения в правила, такие как вопросы учета убытков, отложенных налогов, механизм распределения UTPR, правила для совместных предприятий (Joint Venture)

Чем мы можем помочь

Согласование глобальной налоговой реформы окажет большое влияние на многие МК. Учитывая амбициозные сроки имплементации инициативы, важно, чтобы корпорации, которые может затронуть реформа, понимали, что их может ожидать в будущем, и были готовы к изменениям в законодательстве.

Дальнейшие шаги:

- **Смоделировать и оценить эффект.** Рассматриваемые реформы являются сложными и потенциально могут пересекаться с существующими положениями локального налогового законодательства юрисдикций. Мы можем провести диагностику Группы и смоделировать эффект от введения реформы, что позволит предупредить риски двойного налогообложения или другие последствия.
- **Отслеживать изменения.** В настоящее время ведется активная работа по разработке модельного законодательства и подготовке материалов ОЭСР. Детали изменений могут быть важны в рамках применения новых правил и того, какое влияние они окажут на бизнес. Мы следим за развитием событий и своевременно уведомим вас о любых изменениях в готовящемся законодательстве о Pillar 1 и Pillar 2.
- В рамках специального комитета BEPS (IF) будет учитываться обратная связь от заинтересованных сторон, таким образом, налоговые специалисты МК могут рассмотреть возможность подачи запросов/предложений в отношении инициативы в адрес ОЭСР. Мы готовы проанализировать проблемные области деятельности МК и содействовать в подготовке рекомендаций/предложений по внесению изменений в законодательство о Pillar 1 и Pillar 2.

- **Отслеживать статус имплементации.** Реализация согласованных реформ требует принятия новых положений в законодательстве и, при необходимости, ратификации подписанного многостороннего инструмента. Учитывая различия в законодательных и государственных процессах в разных юрисдикциях, МК необходимо понимать сроки и отслеживать, когда соответствующее законодательство в разных юрисдикциях вступает в силу. Мы сообщим о новостях в отношении статуса инициатив Pillar 1 и Pillar 2 в юрисдикциях-участницах реформы.

Группа по оказанию услуг в области международного налогообложения готова помочь вам в вопросе внедрения глобальной налоговой реформы ОЭСР и помочь оценить потенциальное влияние реализации инициатив Pillar 1 и Pillar 2 на ваш бизнес.

Если у вас возникнут вопросы, пожалуйста, обращайтесь.

Аудиторским клиентам КПМГ и их аффилированным или связанным лицам может быть запрещено оказание некоторых или всех описанных в настоящем документе услуг.

Контакты



Анна Воронкова

Партнер

Услуги в области
международного
налогообложения

T +7 (495) 937 4477

AVoronkova@kpmg.ru



Евгения Вольфус

Партнер

Услуги в области
международного
налогообложения

T +7 (495) 937 4477

EWolfus@kpmg.ru



Александр Токарев

Партнер

Услуги в области
международного
налогообложения

T +7 (495) 937 4477

ATokarev@kpmg.ru



Резида Валитова

Директор

Услуги в области
международного
налогообложения

T +7 (495) 937 4477

RValitova@kpmg.ru



Иван Насонов

Директор

Услуги в области
международного
налогообложения

T +7 (495) 937 4477

INasonov@kpmg.ru



Аревик Агасян

Директор

Услуги в области
международного
налогообложения

T +7 (495) 937 4477

AAgasian@kpmg.ru

kpmg.ru

Информация, содержащаяся в настоящем документе, носит общий характер и подготовлена без учета конкретных обстоятельств того или иного лица или организации. Хотя мы неизменно стремимся представлять своевременную и точную информацию, мы не можем гарантировать того, что данная информация окажется столь же точной на момент получения или будет оставаться столь же точной в будущем. Предпринимать какие-либо действия на основании такой информации можно только после консультаций с соответствующими специалистами и тщательного анализа конкретной ситуации.

© 2021 г. КПМГ. КПМГ означает АО «КПМГ», ООО «КПМГ Налоги и Консультирование», компании, зарегистрированные в соответствии с законодательством Российской Федерации, и КПМГ Лимитед, компанию, зарегистрированную в соответствии с Законом о компаниях (о. Гернси), 2008 г., участников глобальной организации независимых фирм КПМГ. Все права защищены. Подробная информация о структуре глобальной организации КПМГ доступна на странице home.kpmg/governance

KPMG и логотип KPMG являются товарными знаками, используемыми по лицензии участниками глобальной организации независимых фирм КПМГ.