

Ключевые слова:

двойное налогообложение,
прибыль постоянного представительства
иностранной организации,
функциональный и фактологический анализ,
соглашения об избежании двойного
налогообложения,
гипотетическая модель
«отдельного независимого предприятия»

Л. В. Полежарова, к. э. н.,

заместитель начальника Отдела налогообложения
прибыли организаций Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики Минфина России,
член Международной налоговой ассоциации (IFA)
(e-mail: mila-minfin@mail.ru)

Теоретические основы определения прибыли постоянных представительств в международном налогообложении

В условиях глобализации мировой экономики, характерной чертой которой становится усиление торговых связей, трансграничного движения капитала, ускорение процессов интернационализации экономик государств и обострение их налоговой конкуренции за мобильные финансовые средства и инвестиции, для России, как активного участника международных экономических отношений, возрастает актуальность совершенствования налогового законодательства и его развитие, учитывающее эффективное изъятие налогов у хозяйствующих субъектов.

В настоящей статье проведено научное исследование эволюции теоретических основ, зарубежного и российского опыта определения прибыли постоянных представительств иностранных организаций как одной из важнейших областей международного налогообложения, и на этой основе выработаны предложения по формированию ясного и стабильного комплекса правил налогообложения иностранных организаций в России, соответствующих современным международным стандартам и тенденциям.

ЭВОЛЮЦИЯ МЕТОДОВ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПРИБЫЛИ ПОСТОЯННЫХ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВ

История развития правил определения налоговой базы постоянного представительства начинается с работы Лиги Наций в двадцатых годах XX в. Первые попытки определить такие правила относят к проектам международных налоговых соглашений Лиги

Наций 1927 и 1928 гг. В частности, проекты предусматривали, что доход от производственного, торгового или сельскохозяйственного предприятия и любой иной торговой или профессиональной деятельности облагается налогами в том государстве, в котором лица, контролирующие такое предприятие или ведущие торговую или профессиональную деятельность, имеют постоянное представительство. Если предприятие имеет постоянное представительство в обоих договаривающихся государствах, каждое из государств облагает налогами часть дохода, полученного на его территории. При отсутствии счетов, отдельно и должным образом отражающих доход, компетентные органы договаривающихся государств должны достигнуть соглашения в отношении налогооблагаемой части дохода¹.

Налогообложение дохода постоянного представительства по версии Лиги Наций тех лет предполагалось только в стране — источнике дохода, при этом правила определения части дохода, подлежащего налогообложению, не устанавливались.

Вопрос о методах определения прибыли предприятия в иностранном государстве попал в фокус изучения в 1929 г., когда налоговый комитет Лиги Наций принял решение проанализировать практику по вопросам определения прибыли постоянных представительств в разных странах. В ходе анализа М. Б. Кэрролом² было выделено три основных исторически сложившихся способа определения прибыли постоянного представительства:

- метод разделения счетов;
- эмпирический метод;
- фракционный (пропорциональный) метод.

Метод разделения счетов был наиболее распространен и предполагал ведение постоянным представительством учета с использованием счетов бухгалтерского учета, аналогичного учету в отдельных компаниях. Результаты такого учета могли корректироваться, если отличались от результатов сделок с независимыми сторонами.

Эмпирический метод применялся при невозможности ведения учета на отдельных счетах. При этом постоянному представительству вменялась прибыль, приравненная к прибыли аналогичных независимых компаний, которая определялась на основе торгового оборота, активов или других возможных показателей. Облагаемый доход такого «делового учреждения» (постоянного представительства) определялся либо как некоторая доля от общей прибыли компании, либо как прибыль условно самостоятельной деловой единицы. Метод был основан на предположении, что какие бы минимальные функции ни выполняло «деловое учреждение», всегда можно найти отдельное предприятие или компанию, которые выполняли бы аналогичную деятельность, и прибыли которых служили бы эталоном для определения облагаемого дохода данного учреждения.

Фракционный (пропорциональный) метод предполагал определение прибыли иностранной организации не на основе непосредственного использования данных счетов бухгалтерского (налогового) учета постоянного представительства, а на основе его доли в общей прибыли организации в соответствии с пропорцией, учитывающей различные факторы, например, активы, оборот, фонд оплаты труда или фиксированные процентные доли. Задача применения фракционного метода — получение результата, который бы наиболее соответствовал расчету прибыли при использовании отдельных счетов бухгалтерского (налогового) учета.

¹ *Double Taxation and Tax Evasion. Report / Geneva, October 1928* (<http://www.uni-heidelberg.de/institute/fak2/mussgnug/historyoftaxdocuments/normtexte/voelkerrecht/V00021.pdf/>).

² *Caroll M. B. Taxation of Foreign and National Enterprises (Volum IV). — Methods of Allocating Taxable Income (Caroll Report) / League of Nations. — Geneva, 1933.*

М. Б. Кэрролл пришел к выводу, что операции постоянного представительства должны соответствовать сделкам между независимыми организациями, поэтому основным подходом для определения прибыли должен стать метод разделения счетов³. Идеи его доклада были учтены в проекте конвенции об отнесении доходов от предпринимательской деятельности между государствами для целей налогообложения⁴, опубликованном Лигой Наций в 1933 г. Там постоянное представительство следовало рассматривать как отдельное предприятие, действующее в одинаковых или схожих условиях, что требовало ведения его учета на отдельных счетах. Вознаграждение и цены, отраженные в отчетности постоянного представительства, могли быть скорректированы налоговыми органами, если не соответствовали применяемым при сделках между независимыми сторонами.

ОЭСР использовала подход Лиги Наций по отнесению прибыли к постоянному представительству. В соответствии со ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР 1963 г. прибыль компании могла подлежать налогообложению в иностранном государстве только при наличии постоянного представительства и только в относимой к нему части. К постоянному представительству относилась прибыль, которую оно могло получить, действуя как отдельная независимая организация в сопоставимых условиях⁵. В последующих редакциях Модельной конвенции ОЭСР текст статьи не претерпел кардинальных изменений.

Отдельной проблемой расчета налоговой базы постоянного представительства стали различия в подходах, применяемых странами к определению налоговой юрисдикции государства в отношении доходов иностранной организации, образующей постоянное представительство. Они нашли отражение в концепциях «неограниченной силы притяжения», «ограниченной силы притяжения» и «отсутствия силы притяжения»⁶.

В соответствии с концепцией «неограниченной силы притяжения» государство приобретает неограниченную налоговую юрисдикцию в отношении доходов иностранной организации с момента образования постоянного представительства. Постоянное представительство выступает своеобразным магнитом и «притягивает» все доходы иностранной организации от деятельности на территории государства, даже если их получение с ним не связано.

Компромиссный вариант — концепция «ограниченной силы притяжения» — сформировалась в ходе обсуждения Типовой конвенции ООН. В соответствии с ней налоговая юрисдикция государства распространяется на доходы иностранной организации от продажи товаров и иной предпринимательской деятельности, осуществляемой не через постоянное представительство, если деятельность идентична или аналогична деятельности постоянного представительства.

Несмотря на то, что некоторые государства (в основном развивающиеся) продолжают применять концепцию «неограниченной силы притяжения», этот подход не соответствует международной практике. В соответствии с общепринятым подходом государство облагает налогами только прибыль иностранной организации, относящуюся к ее постоянному представительству. Связь каждого источника дохода с постоянным представительством иностранной организации должна быть четко определена.

³ Caroll M. B. *Taxation of Foreign and National Enterprises (Volum IV) — Methods of Allocating Taxable Income (Caroll Report) / League of Nations.* — Geneva, 1933.

⁴ *Draft Convention for the Allocation of Business Income between States for the Purposes of Taxation / Principles of International Taxation.* — Chapter 7.12 (<http://uk.practicallaw.com/books/9781847668790/chapter07>).

⁵ *OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, 1963* (http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Tax_treaties/oecd_1963.pdf).

⁶ Викулов К. Е. *Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ЭСР и правовое регулирование в России / Дисс. на соискание уч. степени к. ю. н.: 12.00.14 — М.: РГБ, 2011.*

Этот подход нашел отражение в ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР 2010 г., в соответствии с которой «если предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность через постоянное представительство в другом Договаривающемся Государстве, то прибыль предприятия, относящаяся к постоянному представительству, может облагаться налогом в этом другом Договаривающемся Государстве»⁷. В соответствии с подходом ОЭСР прибыль иностранной организации, полученная от активной деятельности не через постоянное представительство, не включается в ее налоговую базу и не подлежит налогообложению в государстве-источнике.

АКТУАЛЬНАЯ ПОЗИЦИЯ ОЭСР ПО ВОПРОСУ ОТНЕСЕНИЯ ПРИБЫЛИ К ПОСТОЯННОМУ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВУ

В последнее десятилетие налоговый комитет ОЭСР активно занимался разработкой единых подходов к определению налоговой юрисдикции государства в отношении доходов иностранной организации, образующей постоянное представительство, и к отнесению прибыли к постоянному представительству.

Фракционный метод был подвергнут жесткой критике ОЭСР, которая указала, что его использование по своей сути искусственно и не соответствует принципу «вытянутой руки». Этот принцип выступал основополагающим стандартом международного налогообложения (правил трансфертного ценообразования) и был закреплен в Модельной конвенции ОЭСР. Он предполагает, что для целей налогообложения взаимозависимые компании продают товары, оказывают друг другу услуги по цене, которая была бы установлена независимыми контрагентами, действующими из собственных коммерческих интересов при нормальных экономических условиях.

ОЭСР допускала применение фракционного метода только в исключительных случаях, когда этот подход являлся сложившейся практикой государства⁸. Резервный характер фракционного метода был закреплен в п. 4 ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР.

Актуальная позиция ОЭСР заключается в том, что подходы, основанные на определении фактической прибыли постоянного представительства, могут применяться даже в наиболее сложных случаях. При этом все труднее стало обеспечивать соответствие результатов применения фракционного метода и принципа «вытянутой руки», поэтому положения п. 4 ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР в отношении применения фракционного метода были исключены при подготовке Модельной конвенции ОЭСР в редакции 2010 г.

В частности, текст п. 2 ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР 2010 г. содержит следующую формулировку: «Для целей настоящей статьи и статей 23А, 23В прибыль, относящаяся в каждом Договаривающемся Государстве к постоянному представительству, указанному в параграфе 1, соответствует прибыли, которую оно могло бы получить, в частности, от операций с другими частями организации, если было бы отдельным и независимым предприятием, занятым такой же или аналогичной деятельностью при таких же или аналогичных условиях, принимая во внимание осуществляемые функции, используемые активы и риски, принимаемые предприятием через постоянное представительство и другие части предприятия»⁹.

С учетом изменений, внесенных в ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР в 2010 г., налоговый комитет ОЭСР подготовил доклад, содержащий подробные рекомендации по правовому регулированию определения налоговой базы иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство. Основная задача официального подхода ОЭСР — создание предпосылок для применения к постоянным представительством правил трансфертного ценообразования для корректного

⁷ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2010.

⁸ OECD Review of Comparability and of Profit Methods: Revision of Chapters I-III of the Transfer Pricing Guidelines, 22 July 2010.

⁹ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2010.

определения прибыли. Это достигается путем создания гипотетической модели «отдельного и независимого предприятия» посредством двухступенчатого анализа.

На первом этапе анализа определяется роль постоянного представительства, его права и обязанности в компании в отношениях с третьими лицами и другими ее подразделениями, решаются проблемы распределения внутри одного юридического лица предпринимательских рисков, активов, капитала. Гипотетическая модель «отдельного и независимого предприятия» делает возможным выборку сопоставимых независимых компаний и проведение корректировок прибыли в соответствии с правилами трансфертного ценообразования. По мнению экспертов ОЭСР, таким образом решается вопрос противодействия размыванию налоговой базы в государстве — источнике дохода, налогообложение постоянных представительств сближается с правилами, существующими для юридических лиц, уменьшаются риски двойного или недостаточного налогообложения.

При этом гипотетическая модель постоянного представительства как «отдельного и независимого предприятия» включает в себе сразу две экономические фикции. Во-первых, в действительности постоянное представительство — это часть компании, и операции между различными подразделениями компании не имеют характера юридических сделок. Во-вторых, размер его дохода может не определяться внешними рыночными факторами. В отличие от юридических фикций, экономические не порождают и не изменяют правовых последствий деятельности организации для третьих лиц. Поэтому подход «отдельного и независимого предприятия» служит только техническим приемом для целей налогообложения, позволяющим отнести часть прибыли к подразделению компании. Постоянное представительство не должно рассматриваться как отдельная организация для целей иных отраслей права. В настоящее время метод определения прибыли, основанный на концепции постоянного представительства как «отдельного и независимого предприятия», одобрен в качестве согласованной позиции странами — участницами ОЭСР.

Осуществление иностранной организацией коммерческой деятельности в иностранном государстве через представителя (зависимого агента) приводит к образованию постоянного представительства агентского вида. Если это происходит, налоговая нагрузка в стране — источнике доходов резко возрастает. Новый текст ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР позволяет снизить негативный эффект такого перепада за счет более точного определения расходов организации для целей постоянного представительства. Правила определения налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство агентского вида, аналогичны изложенным выше для основного вида постоянных представительств, что свидетельствует об их универсальном характере. На практике постоянное представительство агентского вида может создаваться иностранной организацией непреднамеренно. В этом случае главной проблемой является отсутствие информации (например, данных налогового учета) для расчета налогооблагаемой прибыли. Ретроспективное составление документов в Докладе ОЭСР прямо не предусмотрено, но отмечено право различных государств самостоятельно определить свое отношение к документам, составленным *postfactum*.

В тексте Модельной конвенции ОЭСР не устанавливается, какому лицу или лицам могут быть доначислены налоги. Как правило, этот вопрос регулируется национальным законодательством страны — источника доходов. В частности, для административных целей государство может предусмотреть, что зависимый агент отвечает за уплату налогов иностранным принципалом (например, эта практика ранее существовала в Великобритании). Такая техника уплаты налогов не противоречит положениям Модельной конвенции¹⁰.

¹⁰ Pijl H. *Morgan Stanley: Issues regarding Permanent Establishment and Profit Attribution in Light of the OECD View / IBFD*. — *Bulletin for International Taxation*. — May 2008.

АЛЬТЕРНАТИВНЫЕ МОДЕЛИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ПОСТОЯННЫХ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВ

В материалах международных организаций, публикациях иностранных и российских экспертов по вопросам налогообложения предлагаются альтернативные способы и режимы налогообложения иностранных организаций, действующих на территории иного государства. В частности, называются переход к налогообложению исключительно по принципу источника дохода (введение налога у источника на доходы от активной деятельности), использование фракционного метода распределения прибыли, подход «исчезающей налоговой базы» и другие¹¹.

Европейская комиссия в 2011 г. обнародовала разрабатывавшиеся ею в течение долгого времени предложения о правилах определения общей консолидированной налоговой базы (далее — ОКНБ) для исчисления налога на прибыль компаний — налоговых резидентов Евросоюза (ЕС)¹². В принципиальном плане подход, предложенный Еврокомиссией, состоит в следующем. Директивой будут установлены единые правила расчета базы для исчисления налога на прибыль и добровольный переход на систему расчета ОКНБ. Положения директивы будут превалировать над положениями двусторонних соглашений в области налогообложения, заключенных между странами — членами ЕС. Новая система расчета ОКНБ позволит компаниям-налогоплательщикам рассматривать ЕС действительно как единый рынок для целей налогообложения прибыли. Расчет отнесения сумм ОКНБ, исчисленной по правилам Директивы, по отдельным налоговым юрисдикциям ЕС осуществляется пропорционально трем ключевым критериям хозяйственной деятельности группы компаний в соответствии с установленной той же Директивой методикой (выручка, [фонд заработной платы, число занятых], активы). Налог на прибыль уплачивается головным налогоплательщиком по отдельным налоговым юрисдикциям по действующим в этих юрисдикциях ставкам налога на прибыль.

Таким образом, ЕС предлагает расширение фракционного метода, который, по мнению авторов проекта директивы, снимает проблему учета для налоговых целей трансфертного ценообразования внутри группы компаний и обеспечивает устранение возможного перекоса распределения налоговой базы в пользу тех стран, где могут быть размещены только органы управления головного налогоплательщика (в то время как производство и реализация конечной продукции находятся в других налоговых юрисдикциях ЕС).

К числу ожидаемых положительных эффектов от введения ОКНБ эксперты ЕС относят сокращение практики сложного налогового планирования, уменьшение числа спорных ситуаций, сложных согласительных процедур и судебных разбирательств, в которые могут быть вовлечены налоговые органы стран — членов ЕС из-за отсутствия гармонизированных правил в области налогообложения группы компаний, ведущих трансграничный бизнес на пространстве ЕС.

Проект директивы ЕС содержит ряд интересных новаций с точки зрения разработки оптимальной налоговой политики. В частности, представляет интерес решение вопроса об экономически обоснованном территориальном распределении налогооблагаемой базы крупных компаний, что может стать полезным инструментом для

¹¹ См., напр., Викулов К. Е. *Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России* / Дисс. на соискание уч. степени к. ю. н.: 12.00.14 — М.: РГБ, 2011; Коннов О. Ю. *Институт постоянного представительства в налоговом праве: Учебное пособие* / Под ред. С. Г. Пепеляева. — М.: Академический правовой университет, 2002. — С. 152.

¹² *Common Consolidated Corporate Tax Base / European Commission* (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/).

обеспечения устойчивости бюджетов заинтересованных государств и устранения международного двойного налогообложения.

Таким образом, европейские страны в вопросе определения прибыли постоянных представительств параллельно развивают теории фракционного метода и метода разделения счетов на основе правил трансфертного ценообразования.

РАСШИРЕНИЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ ПРИНЦИПОВ В ОБЛАСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ПОСТОЯННЫХ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

С развитием внешнеэкономической деятельности российских организаций и увеличением иностранных инвестиций в Россию все более актуальными становятся вопросы совершенствования международного налогообложения в целом и устранения двойного налогообложения в сфере международного налогообложения в частности.

Исторически в Российской Федерации применяется так называемый прямой метод определения прибыли постоянного представительства как разницы между всеми относящимися к постоянному представительству доходами и всеми произведенными им расходами. Данный метод основан на допущении, что прибыль, относимая к постоянному представительству, исчисляется таким же образом, как она рассчитывалась бы в случае, если бы постоянное представительство было самостоятельным юридическим лицом¹³.

Кроме прямого метода в девяностых годах прошлого столетия вплоть до вступления в действие 1 января 2002 г. гл. 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) в России широко применялись условные механизмы расчета налоговой базы. Облагаемая прибыль постоянного представительства определялась исходя из нормы рентабельности 25% на основе полученных постоянным представительством доходов, либо понесенных расходов с применением специальных коэффициентов (0,2 к доходам; 0,25 к расходам)¹⁴.

Если не представлялось возможным определить доходы иностранного юридического лица, полученные в связи с деятельностью в Российской Федерации, прибыль рассчитывалась условно, на основании валового дохода иностранного юридического лица из всех источников (одним из которых выступала деятельность в России), исходя из соотношения численности персонала представительства в Российской Федерации к общей численности. Условные методы определения налогооблагаемой прибыли иностранных организаций применялись, если в силу объективных причин исчислить налогооблагаемую прибыль постоянного представительства прямым счетом как разницу между доходами и расходами было невозможно в связи с отсутствием данных о суммах фактически понесенных расходов, полученных доходов или по обоим величинам.

С вступлением в действие гл. 25 НК РФ в нашей стране закреплен прямой метод определения прибыли постоянного представительства, а также фракционный метод, возможность применения которого ограничена случаем ведения деятельности подготовительного и вспомогательного характера в интересах третьих лиц.

Кроме того, фракционный метод широко использовался на практике на протяжении последнего десятилетия при распределении и передаче доходов или расходов головным офисом иностранной организации своему отделению в России (например, при

¹³ Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» № 1560-1 от 14.06.1990 / Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств СССР. — 1991. — № 1; Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. — 1992. — № 11. — Ст. 526.

¹⁴ Инструкция Госналогслужбы России от 16 июня 1995 г. № 34 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц» // Российские вести. — 1995. — № 139.

распределении общехозяйственных или административных расходов, финансовых результатов от осуществления совместных проектов с участием сотрудников головного офиса и постоянного представительства и др.)¹⁵.

Одним из важнейших этапов совершенствования российской налоговой системы в области международного налогообложения стало реципирование актуальных принципов ОЭСР к определению прибыли постоянных представительств на основе правил трансфертного ценообразования, закрепленных в последних документах ОЭСР: Модельной конвенции, Комментариях ОЭСР 2010 г. и Докладе ОЭСР 2010 г. Так, с 1 января 2012 г. ст. 307 НК РФ дополнена новым пунктом, которым предусмотрено, что если предпринимательская деятельность иностранной организации на территории Российской Федерации приводит к возникновению постоянного представительства, то определение доходов такого представительства, подлежащих налогообложению в России, производится с учетом выполняемых им функций, используемых активов и принимаемых экономических (коммерческих) рисков¹⁶.

Указанные выше обстоятельства принимаются во внимание при распределении доходов и расходов между иностранной организацией и ее постоянным представительством в Российской Федерации. Прибыль, начисляемая постоянному представительству, должна соответствовать той, которую бы получило отдельное и независимое предприятие, занятое той же или подобной деятельностью в тех же или сопоставимых условиях, что предполагает ведение постоянным представительством учета с использованием счетов бухгалтерского (налогового) учета, аналогичного учету в отдельных компаниях. Необходимо отметить, что схожие подходы (включая особенности определения принадлежности материальных и нематериальных активов, доходов и расходов к постоянному представительству), хотя и в гораздо менее развитых формах, чем рекомендовано ОЭСР, были закреплены в российской практике на протяжении последнего десятилетия¹⁷.

С учетом п. 9 ст. 307 НК РФ для определения доходов постоянного представительства необходимо произвести сопоставление его сделок или их совокупности с одной или несколькими сделками, сторонами которых не являются взаимозависимые лица, т. е. результаты которых признаются полученными на рыночных условиях (на принципе «вытянутой руки»). Определение сопоставимости сделок производится в целях корректировок их коммерческих и (или) финансовых условий.

В ст. 307 НК РФ не предусмотрены указания о содержании, объеме и уровне детализации анализа функций, активов и принимаемых экономических рисков постоянного представительства. Однако логично предположить, что такой анализ может быть произведен с использованием положений ст. 105.5 НК РФ, ориентируясь на общие правила сопоставимости коммерческих или финансовых условий сделок и функционального анализа при регулировании трансфертного ценообразования между отдельными предприятиями. Вместе с тем такие правила необходимо проецировать на постоянное представительство через призму специфичности его внешних

¹⁵ Приказ МНС России от 28.03.2003 № БГ-3-23/150 «Об утверждении методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций» // Финансовая газета. — 2003. — № 15.

¹⁶ Федеральный закон от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» / Собрание законодательства Российской Федерации. — 25.07.2011. — № 30 (ч. 1), ст. 4575.

¹⁷ См. приказ МНС России от 28.03.2003 № БГ-3-23/150 «Об утверждении методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций» // Финансовая газета. — 2003. — № 15.

и внутренних сделок и с учетом актуальных рекомендаций и комментариев ОЭСР. Дело в том, что определение функций организации основано на анализе договорных условий. Постоянное представительство не является отдельным юридическим лицом, поэтому его деятельность не предполагает заключение договоров. Его внутренние отношения с другими подразделениями иностранной организации вообще не предполагают заключения юридических контрактов, т. к. операции проходят в рамках одного юридического лица. Однако компании ориентированы на эффективное ведение бизнеса, разделение полномочий и деятельности, поэтому обычно располагают документами, позволяющими провести необходимый анализ.

В качестве отправной точки анализа ОЭСР рекомендует использовать счета бухгалтерского (налогового) учета и сопутствующую переписку постоянного представительства (например, внутреннюю) в отношении перехода рисков, ответственности и доходов от одной части иностранной организации к другой. Анализ могут быть подвергнуты операции, которые относятся к реальному и определимому событию (например, фактической передаче товарных запасов, предоставлению услуг, использованию нематериальных активов, смене подразделения, использующего финансовый актив и т. д.).

Анализ функций, исполняемых постоянным представительством, осуществляется с учетом материальных и нематериальных активов, находящихся в его распоряжении, т. е. тех ресурсов, которыми постоянное представительство пользуется в целях получения дохода. ОЭСР выделяет следующие особенности при определении принадлежности материальных и нематериальных активов к постоянному представительству.

Экономический собственник материального актива определяется по месту его использования, за исключением случаев, когда обстоятельства прямо предполагают иное. Постоянное представительство, признаваемое экономическим собственником материального актива, имеет право на вычет амортизационных расходов (в случае амортизируемого имущества) и процентов, если для приобретения этого имущества использовались заемные средства. Постоянное представительство, временно использующее материальный актив (по аналогии с арендатором), имеет право на вычет условных арендных платежей.

Экономическим собственником нематериального актива признается то подразделение организации, в котором принимается решение о разработке актива, и которое несет риски, связанные с его созданием. При определении экономического собственника нематериального актива необходимо учитывать следующие релевантные функции: определение параметров и направления процесса разработки актива, оценку полученных данных и результатов тестирования, определение контрольных этапов, на которых определяется дальнейшая судьба проекта.

Самостоятельные компании в своей коммерческой деятельности принимают на себя и управляют целым набором рисков. Определение рисков влияет на применение принципа «вытянутой руки». По версии ОЭСР, в отсутствие договоров отнесение рисков к постоянному представительству должно основываться на анализе и общих принципах его деятельности, регулирующих сходные отношения между независимыми сторонами.

Возвращаясь к анализу норм российского законодательства, касающихся определения прибыли постоянных представительств, следует отметить, что Российская Федерация в данном вопросе нацелена следовать утвержденной ОЭСР концепции постоянного представительства как «отдельного и независимого предприятия».

Метод определения прибыли постоянного представительства, применяемый в России, предполагает ее исчисление как разницы между доходами и расходами на основании данных самостоятельного учета постоянного представительства с использованием правил трансфертного ценообразования, что соответствует актуальной

позиции ОЭСР. Однако российские правила отличаются от стандартов ОЭСР тем, что определение налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, соответствует концепции «отдельного и независимого предприятия» только для простых моделей организации бизнеса. Отсутствуют четкие правила по проведению функционального и фактологического анализа при определении прибыли постоянного представительства. НК РФ необоснованно запрещает уменьшать доходы постоянного представительства на связанные с его деятельностью экстерриториальные расходы. Хотя этот запрет снимается для организаций в случае применения международных налоговых соглашений, он может приводить к двойному налогообложению при использовании структур, не подпадающих под защиту конвенций. Законодательно предусмотрен фракционный метод определения прибыли постоянного представительства для отдельного определенного случая; вплоть до 2013 г. на практике применялся фракционный метод при определении распределяемых между подразделениями иностранной организации доходов и расходов. Данные методы с позиции ОЭСР не являются актуальными и не поощряются.

В то же время применяемый в России фракционный метод распределения доходов или расходов между подразделениями иностранной организации соответствует современным тенденциям ЕС. Однако в отличие от правил Евросоюза процесс определения распределяемых доходов или расходов в России поставлен в зависимость от методики распределения общих доходов и расходов, закрепленных в документах головного офиса иностранной организации. При этом в нашей стране отсутствуют необходимые принципы контроля таких методик.

Необходимость сохранения в российском законодательстве в качестве резервного фракционного метода при определении налоговой базы постоянного представительства предопределена рядом факторов. Так, в отношениях Российской Федерации с иностранными государствами продолжают действовать договоры об избежании двойного налогообложения, которые не отражают современных правил и тенденций ОЭСР по вопросам определения прибыли постоянных представительств. Использование фракционного метода допускается, например, в соглашениях России с Австрией, Германией, Италией, Португалией и Китаем в случаях, когда определение прибыли прямым способом невозможно или сопряжено с чрезмерными трудностями. Практически всеми налоговыми соглашениями, заключенными Россией, предусмотрена возможность передачи (распределения) административных и управленческих расходов постоянного представительства вне зависимости от того, понесены они в государстве — источнике дохода или в любом ином государстве.

Многие государства — партнеры России по международным соглашениям и международным организациям (ЕврАзЭС, СНГ) — облагают прибыль постоянного представительства, основываясь на концепции «неограниченной силы притяжения», запрете на вычет расходов по «внутренним операциям», управленческих и общеадминистративных расходов головного офиса, а также закрепляя в национальном законодательстве фракционный метод определения прибыли постоянного представительства¹⁸.

Отказываясь от применения условных или фракционных методов при определении налоговой базы постоянного представительства, Россия, безусловно, движется в русле современных теоретических тенденций ОЭСР и налоговой практики стран — участниц ОЭСР. Вместе с тем полный отказ от фракционных методов при определении прибыли в отношении организаций — резидентов других стран, и даже стран ОЭСР, в международных соглашениях с которыми закреплен фракционный метод, увеличит риски

¹⁸ См., напр.: Закон Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)»; Налоговый кодекс Республики Беларусь.

двойного или недостаточного налогообложения и потребует кардинального синхронного изменения существующих правил всеми государствами, перезаключения соглашений об избежании двойного налогообложения, что может занять длительное время (десятки лет).

Существенные различия в подходах государств к порядку определения налоговой базы и использование в этих целях наряду с данными налогового учета сведений, полученных оценочными методами при гипотетическом моделировании «отдельного независимого предприятия», не гарантирует абсолютно точного распределения между государствами облагаемого дохода постоянного представительства, на который могла бы быть распространена налоговая юрисдикция каждого из заинтересованных государств.

Данный метод, как и фракционный, допускает погрешность, поскольку регулирование трансфертной цены путем приведения условий сделок к рыночным в процессе функционального и фактологического анализа в конечном итоге сводится к трансформации аналитических суждений и оценок в математические приемы пропорционального распределения. Теоретически невозможно с полной уверенностью утверждать, что результаты применения фракционного метода при определенных обстоятельствах окажутся менее приближены к такому результату расчета, как если бы постоянное представительство было отдельным и независимым предприятием. Абсолютных гарантий устранения двойного или недостаточного налогообложения не дают ни тот, ни другой метод.

В целях совершенствования российского законодательного регулирования вопросов определения налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, в самое ближайшее время необходимо предпринять следующие шаги:

1. детально урегулировать в п. 9 ст. 307 НК РФ вопросы определения налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, на основе принципа «отдельного и независимого предприятия». Руководствуясь текстом Доклада ОЭСР 2010 г., детализировать положения по функциональному и фактологическому анализу;

2. наряду с термином «сделка» ввести в НК РФ понятие «операция», а понятие «лицо» распространить также на постоянные представительства иностранных организаций. Это необходимо для распространения правил трансфертного ценообразования не только на контролируемые сделки, но и на операции внутри транснациональных компаний (между головным офисом и зарубежными подразделениями);

3. предусмотренные НК РФ механизмы налогового контроля для контролируемых сделок необходимо адаптировать с учетом специфики постоянных представительств и осуществляемых ими внутренних операций между подразделениями иностранной организации, выделив такие специальные положения в отдельный блок;

4. установить в качестве резервного фракционный метод, закрепив в ст. 307 НК РФ четкие правила распределения доходов или расходов иностранной организации при определении прибыли постоянного представительства пропорционально трем ключевым критериям хозяйственной деятельности иностранной компании: выручка, [фонд заработной платы, число занятых], стоимость активов. Закрепить данный метод как основной в случае образования постоянного представительства агентского типа.

Совершенствование российской системы налогообложения целесообразно осуществить путем внесения ряда изменений непосредственно в Налоговый кодекс Российской Федерации. Кроме того, текст ст. 7 «Прибыль от предпринимательской деятельности» Модельной конвенции ОЭСР 2010 г. целесообразно использовать при заключении и перезаключении Россией договоров об избежании двойного налогообложения.

В результате осуществления указанных мер должна достигаться задача формулирования ясного и стабильного комплекса правил налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, соответствующего современным международным стандартам и тенденциям в области налогообложения, что будет способствовать созданию благоприятного инвестиционного климата в России.

Библиография

1. Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» № 1560-1 от 14.06.1990 / Бюлетьень нормативных актов министерств и ведомств СССР. — 1991. — № 1.
2. Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. — 1992. — № 11. — Ст. 526.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (части 1, 2) / [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.interlaw.ru/law/docs/10800200/>.
4. Федеральный закон от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» / Собрание законодательства Российской Федерации. — 25.07.2011. — № 30 (ч. 1), ст. 4575.
5. Закон Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» / СоюзПравоИнформ. Информационная база данных «Законодательство стран СНГ».
6. Налоговый кодекс Республики Беларусь / СоюзПравоИнформ. Информационная база данных «Законодательство стран СНГ».
7. Приказ МНС России от 28.03.2003 № БГ-3-23/150 «Об утверждении методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций» // Финансовая газета. — 2003. — № 15.
8. Инструкция Госналогслужбы России от 16 июня 1995 г. № 34 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц» // Российские вести. — 1995. — № 139.
9. Caroll, M. B. Taxation of Foreign and National Enterprises (Volum IV) — Methods of Allocating Taxable Income (Caroll Report) / League of Nations. — Geneva, 1933.
10. Caroll, M. B. Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion / League of Nations. — Geneva, 1939.
11. Double Taxation and Tax Evasion. Report [Электронный ресурс]. — Geneva, October 1928. — Режим доступа: <http://www.uni-heidelberg.de/institute/fak2/mussnug/historyoftaxdocuments/normtexte/voelkerrecht/V00021.pdf/>.
12. Draft Convention for the Allocation of Business Income between States for the Purposes of Taxation, 1935 [Электронный ресурс] / Principles of International Taxation. — Режим доступа: <http://uk.practicallaw.com/books/9781847668790/chapter07>.
13. Model Tax Convention on Income and on Capital [Электронный ресурс] / OECD Publishing, 2010. — Режим доступа: http://fiscus.fgov.be/interfzfzn/fr/downloads/ocde_en.pdf.
14. Review of Comparability and of Profit Methods: Revision of Chapters I-III of the Transfer Pricing Guidelines / OECD — 22 July 2010.
15. Common Consolidated Corporate Tax Base [Электронный ресурс] / European Commission. — Режим доступа: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/.
16. Discussion draft on a revised Commentary on Article 7 (Business Profits) of the OECD Model Tax Convention [Электронный ресурс] / OECD. — Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/discussiondraftonarevisedcommentaryonarticle7businessprofitsoftheoecdmodeltaxconvention.htm>.
17. Pijl, H. Morgan Stanley: Issues regarding Permanent Establishment and Profit Attribution in Light of the OECD View / IBFD. — Bulletin for International Taxation. — May 2008.
18. Викулов, К. Е. Налогообложение постоянных представительств иностранных организаций: российский и международный опыт // Налоговая политика и практика. — 2009. — № 5 (77).
19. Викулов, К. Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России / Дисс. на соискание уч. степени к. ю. н: 12.00.14. — М.: РГБ 2011.
20. Коннов, О. Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве: Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. — М.: Академический правовой университет, 2002.