

Правовые основы определения налоговой базы иностранной организации, осуществляющей деятельность через постоянное представительство

***Аннотация.** В статье дается правовая характеристика существующих в мировой практике подходов к определению налоговой базы иностранной организации, осуществляющей деятельность в какой-либо юрисдикции через находящееся в ней постоянное представительство. Анализируется позиция Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в отношении каждого из рассматриваемых подходов к определению налогооблагаемой прибыли постоянного представительства, а именно подходов, связанных со степенью «силы притяжения», фракционного и фактического подходов к отнесению прибыли к постоянному представительству иностранной организации. Автор подробно рассматривает использование подхода «отдельного и независимого предприятия» в качестве «официального подхода Организации экономического сотрудничества и развития» для определения прибыли организации, относимой к ее постоянному представительству. Особое внимание в статье уделяется проведению функционального анализа деятельности постоянного представительства как одного из основных этапов определения размера прибыли иностранной организации, относящейся к постоянному представительству.*

***Ключевые слова:** налог на прибыль организаций, налоговая база по налогу на прибыль организаций, Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), Модельная конвенция ОЭСР, Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР, постоянное представительство, прибыль постоянного представительства, подход «отдельного и независимого предприятия», функциональный анализ.*

DOI: 10.17803/1994-1471.2018.95.10.204-210

Современная система мировой экономики позволяет организациям вести предпринимательскую деятельность и получать доход не только в той юрисдикции, резидентом

которой является рассматриваемая иностранная организация, но и в зарубежных юрисдикциях. В зависимости от степени присутствия¹ конкретной иностранной компании в определенном

¹ Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации. М. : Магистр, 2009. С. 45—46.

© Гузнова Е. А., 2018

* Гузнова Елизавета Алексеевна, магистр международно-правового факультета Московского государственного института международных отношений МИД РФ
Elis.guznova@gmail.com
119454, Россия, г. Москва, пр. Вернадского, д. 76

государстве ее доходы, полученные от источника в таком государстве, подразделяются на две категории:

- 1) доходы, полученные в государстве через действующее в нем постоянное представительство;
- 2) пассивные доходы, полученные от источника².

Соответственно, налогообложение доходов, полученных иностранной организацией в рассматриваемом государстве, зависит от способа, с помощью которого были получены такие доходы.

В соответствии с п. 1 ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР в случае, если организация ведет деятельность в другом государстве через находящееся в нем постоянное представительство, то прибыль этой организации может облагаться налогом на прибыль в этом другом государстве, но только в той части, которая относится к постоянному представительству.

История вопроса об отнесении прибыли к постоянному представительству восходит к временам Лиги Наций, а именно к принятому в ее рамках докладу М. Кэрролла³. В данном докладе постоянное представительство впервые рассматривалось как обособленное или самостоятельно действующее предприятие. В дальнейшем указанный подход, получивший название «подход обособленного и независимого предприятия», был закреплен в Модельных конвенциях ОЭСР начиная с 1963 г., а также в принятом в 2010 г. Докладе ОЭСР по вопросам отнесения прибыли к постоянным представительством (далее — Доклад 2010 г.).

Помимо уже упомянутого подхода обособленного и самостоятельно действующего предприятия, сложилось несколько подходов к определению прибыли постоянного представительства.

1. КОНЦЕПЦИЯ «СИЛЫ ПРИТЯЖЕНИЯ»

Исторически сложилось три способа применения данной концепции в отношении определения прибыли, относимой к постоянному представительству.

При использовании первого способа государство местонахождения постоянного представительства распространяет неограниченную налоговую юрисдикцию на все доходы, полученные иностранной организацией от деятельности в этом государстве, которые включались в налоговую базу постоянного представительства независимо от того, были ли они получены от предпринимательской деятельности организации через постоянное представительство или же от источника в этом государстве, не связанном с постоянным представительством (например, пассивные доходы — дивиденды, проценты, роялти).

Этот способ, получивший название «неограниченной силы притяжения» (*full force of attraction*), применялся в первую очередь развивающимися странами, чему способствовало несколько причин. Во-первых, при использовании данного способа значительно упрощалось налоговое администрирование, поскольку не требовался отдельный учет доходов, полученных через постоянное представительство, и доходов, полученных иностранной организацией в государстве вне рамок деятельности через постоянное представительство. Во-вторых, это способствовало увеличению взимаемых сумм налогов за счет расширения налоговой базы постоянного представительства⁴.

Данный способ определения налоговой базы постоянного представительства не получил широкого распространения, поскольку в результате его применения искусственно увеличивалась налоговая нагрузка в государстве — источнике дохода. В связи с этим в процессе обсуждения

² Гидирим В. А. Налоговое резидентство иностранных компаний в российском праве // *Zakon.ru*. 12.06.2015. URL: https://zakon.ru/blog/2015/6/12/nalogovoe_rezidentstvo_inostrannykh_kompanij_v_rossijskom_prave.

³ Carroll M. B. *Taxation of Foreign and National Enterprises*. Vol. IV : Methods of Allocating Taxable Income (Carroll Report). Geneva : League of Nations, 1933.

⁴ Викулов К. Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 125.

проекта Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами был предложен компромиссный вариант — так называемой «ограниченной силы притяжения» (limited force of attraction)⁵. При использовании данного способа в налоговую базу постоянного представительства также могли быть отнесены доходы, полученные иностранной организацией в ходе ведения предпринимательской деятельности не через постоянное представительство. Однако такое отнесение могло иметь место только тогда, когда осуществляемая деятельность была схожа или совпадала с деятельностью постоянного представительства.

Необходимо отметить, что подходы, при которых действовала «сила притяжения», не получили большого распространения. В настоящее время общепризнанным считается подход «отсутствия силы притяжения» (no force of attraction). При его применении налоговые органы должны установить связь каждого полученного в государстве дохода с деятельностью постоянного представительства.

Именно последний подход был зафиксирован в Модельной конвенции ОЭСР. Согласно п. 1 ст. 7 прибыль предприятия может облагаться в другом государстве только в том случае, если такое предприятие осуществляет деятельность через расположенное в нем постоянное представительство, и только в части, относящейся к этому постоянному представительству. Прибыль иностранной организации, полученная от предпринимательской деятельности, осуществляемой не через постоянное представительство, не подлежит налогообложению в государстве-источнике⁶.

2. ФРАКЦИОННЫЙ ПОДХОД К ОТНЕСЕНИЮ ПРИБЫЛИ

В основе фракционного подхода лежит определение доли прибыли, полученной постоянным представительством, по формуле. При использовании данного метода презюмируется, что все подразделения организации принимают участие в получении прибыли. Дальнейшие расчеты зависят от выбранного критерия распределения прибыли, которые делятся на три группы:

- 1) основанные на доходах предприятия;
- 2) основанные на расходах предприятия;
- 3) основанные на структуре капитала предприятия⁷.

К первой категории относятся критерии, которые учитывают оборот предприятия. В основе второй категории лежит учет расходов предприятия, связанных с оплатой труда работников. В свою очередь, третья категория основывается на отношении общего капитала предприятия к капиталу, относящемуся к каждому из подразделений предприятия.

Однако ОЭСР считает применение данного способа отнесения прибыли к постоянному представительству ненадлежащим, поскольку при его использовании нарушается один из основных стандартов международного налогообложения, а именно принцип вытянутой руки⁸. Данный принцип предусматривает, что для целей налогообложения в сделках между взаимозависимыми лицами устанавливается такой уровень цен, какой был бы установлен в аналогичной сделке между независимыми компаниями, действующими в собственных интересах в нормальных рыночных условиях. При этом несоответствие цен рыночным может стать причиной некорректного расчета сумм налогов, подлежащих уплате компаниями, а также доходов государств, полученных за счет взимания налогов⁹. Поэтому, если метод фракционного отнесения прибыли в конечном счете не соот-

⁵ United Nations. Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries. P. 87.

⁶ Речь идет только об активных доходах предприятия.

⁷ Викулов К. Е. Указ. соч. С. 127.

⁸ OECD Model Convention on Income and Capital. 2014. Article 9.

⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines. July 2010. Paras. 1.1—1.5. P. 31—32.

ветствует принципу вытянутой руки, его применение может приводить к искажению финансовых результатов постоянного представительства.

3. ФАКТИЧЕСКИЙ ПОДХОД К ОТНЕСЕНИЮ ПРИБЫЛИ

Основным способом определения прибыли постоянного представительства в настоящее время ОЭСР считает подход, основанный на раздельном ведении счетов организации и ее постоянного представительства, а также на учете фактической, а не презюмируемой деятельности постоянного представительства.

В соответствии с п. 1 ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР, прибыль предприятия может облагаться в другом государстве только в том случае, если такое предприятие осуществляет деятельность через расположенное в нем постоянное представительство, и только в части, относящейся к этому постоянному представительству. При этом в самой конвенции понятие «прибыль предприятия» не устанавливается.

В 2008 г. в Комментарий к Модельной конвенции ОЭСР¹⁰ были внесены изменения, предусматривающие два подхода к определению доли прибыли организации, относящейся к постоянному представительству: подход соответствующей коммерческой деятельности (relevant business activity approach) и подход функционально обособленного предприятия¹¹ (functionally separate entity approach).

При использовании подхода соответствующей коммерческой деятельности прибыль постоянного представительства учитывается как часть прибыли всей организации в целом. Поэтому если в «соответствующей деятельности» задействованы иные отделения организации, то при возникновении у них убытков прибыль постоянного представительства будет уменьшена на сумму этих убытков.

Применение данного подхода выгодно в первую очередь транснациональным корпорациям, поскольку исключает налогообложение постоянного представительства в ситуации, когда общая деятельность компании за определенный период была убыточной¹².

Что касается подхода отдельного и независимого предприятия, то в его основе лежат положения п. 2 ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР, согласно которым в случае, «если предприятие одного Договаривающегося Государства осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве через находящееся в нем постоянное представительство, то в каждом Договаривающемся Государстве к этому постоянному представительству относится такая прибыль, которую оно могло бы получить, если бы оно было отдельным и независимым предприятием, занятым такой же или аналогичной деятельностью при таких же или аналогичных условиях, и действовало независимо от предприятия, постоянным представителем которого оно является».

В отличие от подхода соответствующей коммерческой деятельности, при применении данного подхода прибыль постоянного представительства и ее налогообложение не ставятся в зависимость от глобальной прибыли компании.

Отдельно стоит отметить тот факт, что государства — члены ОЭСР придерживаются мнения о том, что подход «отдельного и независимого предприятия» является более предпочтительным по сравнению с подходом «соответствующей коммерческой деятельности», поскольку он в большей мере отражает смысл п. 2 ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР, а также является более простым с точки зрения налогового администрирования и предполагает одинаковое налогообложение для резидентов и нерезидентов¹³. В связи с этим данный подход также называют официальным подходом ОЭСР (authorized OECD

¹⁰ OECD Model Convention (2008). Commentary.

¹¹ Некоторые авторы, в частности К. Е. Викулов, называют данный подход «подходом отдельного и независимого предприятия».

¹² Taxation Committee of ICC United Kingdom. Public comments received on the Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments — Part 1 (General Considerations).

¹³ Викулов К. Е. Указ. соч. С. 134.

approach, далее — АОА). Следует отметить, что указанный подход не регламентирует нормы и средства, подлежащие применению в национальном законодательстве, а устанавливает ограничения для налогообложения постоянного представительства в стране его деятельности¹⁴. Кроме того, при применении данного подхода не имеет значения вид того постоянного представительства (основной или агентский), чья прибыль подлежит определению.

В основе данного подхода лежат положения п. 2 ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР, согласно которым, «если предприятие одного Договаривающегося Государства осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве через находящееся в нем постоянное представительство, то в каждом Договаривающемся Государстве к этому постоянному представительству относится такая прибыль, которую оно могло бы получить, если бы оно было отдельным и независимым предприятием, занятым такой же или аналогичной деятельностью при таких же или аналогичных условиях, и действовало независимо от предприятия, постоянным представительством которого оно является».

Для определения прибыли постоянного представительства при использовании подхода отдельного и независимого предприятия учитываются все операции, произведенные за налоговый период постоянным представительством. Необходимо иметь в виду, что в рамках данного подхода постоянное представительство получит прибыль и в том случае, если, например, оно получит какой-либо актив от головной организации, несмотря на то что подобная операция не приносит прибыль организации в целом¹⁵.

Применение АОА состоит в последовательном применении двух его стадий.

Первая состоит в проведении функционального анализа деятельности постоянного пред-

ставительства. Соответственно, должны быть оценены следующие показатели:

1. Функции

В данной ситуации речь идет о функциях, выполняемых сотрудниками постоянного представительства по отношению к функциям сотрудников всей организации.

2. Активы

Все активы, используемые постоянным представительством в своей деятельности, рассматриваются как относящиеся к такому постоянному представительству. При этом необходимо учитывать, что материальные активы относятся к тому месту ведения деятельности, где они фактически используются, в то время как нематериальные относятся к тому месту ведения деятельности, где происходит разработка, приобретение или управление такими активами¹⁶.

3. Риски

В соответствии с АОА, к постоянному представительству относятся любые риски, которые связаны с функциями, реализуемыми сотрудниками по месту нахождения постоянного представительства¹⁷. К основным рискам, оцениваемым в рамках функционального анализа, относятся риск неплатежа по договору, юридические риски, валютные риски, страновой риск.

Также производится оценка капитала постоянного представительства. Капитал должен быть достаточным для того, чтобы постоянное представительство имело экономическую возможность осуществлять заявленные функции, нести риски, приобретать активы и управлять ими¹⁸.

На второй стадии АОА происходит оценка размера доходов, относящихся к постоянному представительству. При этом доходы презюмируемого отдельного и независимого предпри-

¹⁴ OECD, Report on the attribution of profit to permanent establishments, 2010, part I, subpara. 9.

¹⁵ Art. 7 Commentary, para. 17.

¹⁶ Miller A., Oats L. Principles of International Taxation. 5th ed. Bloomsbury, 2016. P. 278.

¹⁷ OECD, Report on the attribution of profit to permanent establishments, part I, subpara. 68.

¹⁸ См.: Nouel L. The New Article 7 of the OECD Model Tax Convention: The end of the Road? // Bulletin for International Taxation. 2011. Vol. 65. № 1.

ятия определяются по аналогии с Правилами трансфертного ценообразования ОЭСР (OECD Transfer Pricing Guidelines¹⁹)²⁰. Все выплаты между головным офисом и постоянным представителем должны оцениваться с точки зрения принципа вытянутой руки, и на основании этого может быть произведена переоценка доходов и расходов постоянного представительства.

Таким образом, в настоящее время, с точки зрения ОЭСР, наиболее предпочтительным для применения подходом к определению прибыли постоянного представительства является подход «отдельного и независимого предприятия». Данный подход, помимо всего прочего, равным образом применим к определению прибыли постоянного представительства как основного, так и агентского вида.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Викулов К. Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России : дис. ... канд. юрид. наук — М., 2011.
2. Гидирим В. А. Налоговое резидентство иностранных компаний в российском праве // *Zakon.ru.*, 12.06.2015. URL: https://zakon.ru/blog/2015/6/12/nalogovoe_rezidentstvo_inostrannykh_kompanij_v_rossijskom_prave.
3. Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации. — М. : Магистр, 2009. — 303 с.
4. Carroll M. B. Taxation of Foreign and National Enterprises. Volume IV : Methods of Allocating Taxable Income (Carroll Report). — Geneva : League of Nations, 1933.
5. Miller A., Oats L. Principles of International Taxation. — 5th ed. — Bloomsbury, 2016. — 912 p.
6. Nouel L. The New Article 7 of the OECD Model Tax Convention: The end of the Road? // *Bulletin for International Taxation.* — 2011. — Vol. 65. — № 1.

Материал поступил в редакцию 22 января 2018 г.

LEGAL BASIS FOR DETERMINING THE TAX BASE OF A FOREIGN ORGANIZATION OPERATING THROUGH A PERMANENT ESTABLISHMENT

GUZNOVA Elizaveta Alekseevna, Master of International Law Faculty of MGIMO University
Elis.guznova@gmail.com
119454, Russia, Moscow, prospect Vernadskogo, d. 76

Abstract. *The article gives a legal description of the existing world practice approaches to determining the tax base of a foreign organization operating in any jurisdiction through its permanent establishment. The position of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) is analyzed in relation to each of the considered approaches to the definition of taxable income of the permanent establishment, namely approaches related to the degree of “gravity”, fractional and actual approaches to the classification of profit to the permanent representative of a foreign organization. The author considers in detail the use of the “separate and independent enterprise” approach as the “official approach of the Organization for Economic Cooperation and Development” to determine the profit of an organization attributable to its permanent establishment. Special attention is given*

¹⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017.

²⁰ См.: Nouel L. Op. cit.

to conducting a functional analysis of the activities of the permanent establishment as one of the main stages in determining the size of the profit of a foreign organization related to the permanent establishment.

Keywords: *corporate income tax, corporate income tax base, Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), OECD Model Convention, Comments to the OECD Model Convention, Permanent Representation, Permanent Representation Profit, “separate and independent enterprise” approach, functional analysis.*

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. *Vikulov K. E. Pravila nalogooblozheniya inostrannykh organizatsiy, deystvuyushchikh cherez postoyannoe predstavitel'stvo: opyt OESR i pravovoe regulirovanie v Rossii : dis. ... kand. jurid. nauk — M., 2011.*
2. *Gidirim V. A. Nalogovoe rezidentstvo inostrannykh kompaniy v rossiyskom prave // Zakon.ru., 12.06.2015. URL: https://zakon.ru/blog/2015/6/12/nalogovoe_rezidentstvo_inostrannykh_kompanij_v_rossijskom_prave.*
3. *Polezharova L. V. Mezhdunarodnoe dvoynoe nalogooblozhenie: mekhanizm ustraneniya v Rossiyskoy Federatsii. — M. : Magistr, 2009. — 303 s.*