

Текущая программа действий «Группы двадцати» в сфере налогообложения: исполнение обязательств, отчетность и легитимность¹

Д. Лесаж

Лесаж Дрис – профессор, факультет политических наук, Институт международных исследований, Гентский университет, Бельгия; Universiteitstraat 8, B-9000 Gent, Universiteit Gent, België; E-mail: dries.lesage@ugent.be

В данной статье анализируются недавние инициативы «Группы двадцати» в сфере налогообложения, а точнее – в отношении «размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли» (BEPS) в области налогообложения корпораций, а также введенный «двадцаткой» новый стандарт автоматического обмена налоговой информацией (АЕОІ) применительно к иностранным счетам. Немного поразмыслив об особых отношениях между «Группой двадцати» и ОЭСР, автор переходит к рассмотрению вышеупомянутой темы сквозь призму исполнения обязательств, отчетности и легитимности. «Двадцатка» все еще находится на стадии выполнения своих обещаний в отношении установления глобальных стандартов. Как ожидается, государства – члены «Группы двадцати» (и третьи страны) должны начать соблюдать эти стандарты в ближайшие годы. Что касается отчетности, «двадцатка» и ОЭСР уже имеют весьма обширный опыт независимой экспертизы и оповещения общественности о принятом ими стандарте обмена налоговой информацией по запросу. ОЭСР будет также являться основным институтом, осуществляющим контроль за исполнением обязательств в отношении АЕОІ и BEPS. При этом обе рассматриваемые инициативы, которые представляют собой попытку создания глобальной системы управления в налоговой сфере, сталкиваются с проблемами, связанными с легитимностью, поскольку в состав «двадцатки» и ОЭСР не входит большинство развивающихся стран. Кроме того, непосредственные результаты проводимой политики совсем не обязательно корректируются в соответствии с нуждами и интересами этих стран. Вот уже несколько лет и «Группа двадцати», и ОЭСР пытаются решить эту проблему посредством временных мер институционального характера и широких консультаций с представителями развивающихся стран, а также путем внесения в инициативы содержательных изменений.

Ключевые слова: «Группа двадцати», налоговые убежища, международное сотрудничество в сфере налогообложения

Введение

«Прибыли должны облагаться налогами там, где осуществляются приносящие их действия и создается стоимость», – такое амбициозное заявление сделали министры финансов «Группы двадцати» в июле 2013 г. [G20, 2013c]. Представители Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в свою очередь отметили: «Эра банковских тайн действительно подходит к концу, и это основное достижение

¹ Перевод выполнен В.А. Гончаровым под редакцией м.н.с. Центра исследований глобального управления Института международных организаций и международного сотрудничества НИУ ВШЭ А.В. Шелепова.

«двадцатки»» [G20 DWG, 2014a, p. 4]. Судя по всему, налогообложение — это и правда успешное направление деятельности «Группы двадцати». В данной статье анализируется продолжающаяся работа в этой сфере — с точки зрения исполнения обязательств, отчетности и легитимности.

Мы остановимся на двух основных моментах, фигурирующих в нынешней повестке дня «двадцатки» в области налогообложения: на инициативе по борьбе с размыванием налогооблагаемой базы и перемещением прибыли (BEPS) и на взаимобмене налоговой информацией. BEPS относится к налогообложению транснациональных корпораций (ТНК) в глобализирующемся мире. Эта инициатива направлена на устранение географического несоответствия между теми местами, где прибыли генерируются и где раскрываются в целях налогообложения. Обмен налоговой информацией нацелен на то, чтобы сделать зарубежную финансовую информацию налогоплательщиков — например, банковские счета — прозрачной для компетентных налоговых органов. Основным препятствием в этом плане является существующая в некоторых странах практика сохранения в тайне банковских операций. При этом в обоих случаях «офшорные финансовые центры» или налоговые убежища, по мнению специалистов, играют отрицательную роль.

Поскольку ключевые решения «Группы двадцати» в сфере налогообложения приняты сравнительно недавно и еще не начали воплощаться в жизнь, исполнение обязательств считается тем способом, с помощью которого «двадцатка» как институт может сдерживать свои обещания и превратить их в конкретные действия. Отчетность связана с практикой оценки исполнения обязательств и со способами обнародования результатов этой оценки. Что касается легитимности, то в данной статье мы в основном сосредоточимся на вопросе о том, имеют ли все заинтересованные стороны право голоса при принятии решений, т.е. на «легитимности участия». Ниже мы сделаем несколько замечаний по поводу значимости особых отношений между «Группой двадцати» и ОЭСР. Характер этих отношений имеет решающее значение для понимания рассматриваемых нами аспектов исполнения обязательств, отчетности и легитимности. Мы рассмотрим BEPS и обмен налоговой информацией с точки зрения этих трех понятий.

Отношения между «двадцаткой» и ОЭСР

Ключом к пониманию деятельности «Группы двадцати» в сфере налогообложения являются особые отношения между «двадцаткой» и ОЭСР. В глобальных масштабах оба института взаимно увеличивают соответствующие сравнительные преимущества. В состав ОЭСР входит 34 промышленно развитых государства, а на заседания «двадцатки» собираются представители ЕС и 19 стран, играющих основную роль в мировой экономике, включая страны БРИКС и другие государства, не являющиеся членами ОЭСР. ОЭСР — это ведущий мировой центр информации по международным налоговым проблемам, который при этом имеет традиции сотрудничества со странами, не входящими в его состав. ОЭСР является достаточно технократической организацией, тогда как лидеры и министры финансов стран «Группы двадцати» образуют в гораздо большей степени политический институт и, соответственно, более эффективный форум для ведения переговоров. Благодаря своему высокому уровню и широкому освещению в средствах массовой информации «двадцатка» обладает хорошим потенциалом для того, чтобы придать политический импульс работе в столь сложной и тонкой сфере, как налогообложение, в том числе посредством влияния и давления на широкое международное сообщество.

Кроме того, формат «двадцатки» оказался очень полезным в деле укрепления связи между активно развивающимися государствами, не входящими в состав ОЭСР, и налоговой политикой ОЭСР. С одной стороны, эти государства извлекают определенную выгоду из компетенции ОЭСР. С другой же, посредством «двадцатки» ОЭСР вовлекает рассматриваемые страны в соблюдение своих стандартов. Даже несмотря на то, что представители ОЭСР принимают весьма широкое участие в подготовке обсуждения налоговых вопросов на заседаниях «Группы двадцати», члены «двадцатки» все же играют определяющую роль в принятии решений по вопросам, связанным с определением направления политики. Таким образом, активно развивающиеся страны тоже осуществляют определенный контроль над рассматриваемым процессом. Если бы ОЭСР взаимодействовала с этими государствами, не являющимися ее членами, напрямую, многосторонние усилия были бы ослаблены и достичь ожидаемого эффекта было бы намного сложнее. В результате члены «двадцатки», не входящие в состав ОЭСР, признали ведущую интеллектуальную и оперативную роль этой организации. При этом политическая поддержка со стороны «Группы двадцати» (и «Группы восьми») весьма существенно помогла ОЭСР укрепить свое положение в роли ведущей организации в сфере глобального управления налогообложением [Lesage, Van de Graaf, 2013].

В то же время «Группа семи/восьми» также проявляет весьма значительную активность в области глобального налогового управления. Налогообложение было одной из центральных тем на саммите «восьмерки» под председательством Великобритании, который проходил в Лох-Эрне в 2013 г. Но при этом вместо того, чтобы соперничать с «Группой двадцати», «семерка/восьмерка» рассматривает налоговую программу «двадцатки» и ОЭСР как систему ориентиров, оказывает ей политическую поддержку на высоком уровне и включает в ее состав собственные акценты и предложения в совершенно бесконфликтной манере. Примером этого является, например, идея о детализованном шаблоне отчетности ТНК по отдельным странам, которая была высказана на саммите «восьмерки» в Лох-Эрне в 2013 г. [G8, 2013]. Сегодня этот шаблон вошел в состав проекта BEPS «Группы двадцати» и ОЭСР [OECD, 2014b].

При этом, однако, несмотря на претензии «двадцатки» и ОЭСР на создание глобальной системы управления, членство в них по-прежнему остается ограниченным. Чтобы решить эту проблему, оба института активно сотрудничают в деле усиления или создания дополнительных форумов для привлечения государств, не входящих в их состав. Так, в совещаниях по BEPS на равных основаниях принимают участие представители 44 стран. Это страны, являющиеся членами ОЭСР, а также члены «двадцатки», не входящие в состав ОЭСР, плюс Колумбия и Латвия в качестве «ассоциированных членов». Конечно, это по-прежнему весьма ограниченная группа, однако посредством специальных конференций на региональном и глобальном уровне определенный вклад в ее работу внесли более 80 развивающихся и прочих стран, не входящих в состав ОЭСР и «Группы двадцати». Эти конференции проводились под эгидой Рабочей группы «двадцатки» по развитию (DWG) [OECD, 2014a]. Что касается обмена информацией, «Группа двадцати» помогла вывести на новый уровень уже существующий Глобальный форум по прозрачности и обмену налоговой информацией (далее – «Глобальный форум»), включив в его состав всех своих членов и создав благоприятные условия для вступления развивающихся стран [Lesage, Van de Graaf, 2013]. Глобальный форум представляет собой постоянный орган, который помогает справиться с проблемой недостаточной представительности «двадцатки» и ОЭСР.

Данная система дополняется соответствующими форумами «Группы двадцати» и ОЭСР, которые рассматривают вопросы расширяющейся повестки дня в сфере нало-

гоождения и развития. Налоговая политика представляет собой очень важное направление деятельности DWG. Она нередко консультируется с представителями развивающихся стран и региональных организаций. При этом, однако, в состав DWG входят лишь страны «двадцатки». ОЭСР, в свою очередь, создала Целевую группу по налогообложению и развитию, которая объединяет усилия департаментов по налогам и развитию. В деятельности этой группы также принимают участие представители развивающихся стран, деловых кругов и гражданского общества. Рассматриваемые механизмы, которые нередко должны действовать согласованно, представляют собой составные части налоговой системы «Группы двадцати» / ОЭСР и оказывают весьма существенную помощь в организации взаимодействия «двадцатки» и ОЭСР с прочими странами мира, но без предоставления им равного права голоса. В этом контексте «Группа двадцати» и ОЭСР в политическом смысле отодвинули на второй план входящий в состав ООН Комитет экспертов по международному сотрудничеству в области налогообложения [Lesage et al., 2010].

Размывание налогооблагаемой базы и перемещение прибыли (BEPS)

Согласно заявлению ОЭСР, «термин “размывание налогооблагаемой базы и перемещение прибыли” (BEPS) используется для обозначения определенного набора стратегий в сфере налогового планирования, которые предполагают использование пробелов и несоответствий в принципах налогообложения для “исчезновения” прибылей при начислении налогов или для перемещения прибыли в те места, где компания практически или вообще не ведет никакой деятельности, но при этом налоги очень низки, в результате чего налог на прибыль корпораций практически или совсем не выплачивается» [OECD, 2014a]. Глобализация, осуществляющаяся посредством внедрения различных технологических новшеств и принятия определенных политических решений, облегчающих осуществление трансграничных сделок, действительно предоставила транснациональным корпорациям (ТНК) множество возможностей для использования различий в налоговой политике между разными странами или территориями. Прибыли компаний нередко перемещаются в юрисдикции с более низкими налогами – например, в налоговые убежища или страны, предоставляющие весьма существенные налоговые льготы. Одним из способов подобного перемещения является манипуляция трансграничными трансфертными ценами, т.е. ценами на товары и услуги, которыми обмениваются организации, входящие в состав одной и той же ТНК – в целях налогообложения (см. ниже).

Исполнение обязательств

«Группа двадцати» и ОЭСР совместно работали над программой противодействия BEPS с самого начала. На саммите в Лос-Кабосе в 2012 г. лидеры «двадцатки» несколько раз упомянули о проблеме BEPS и отметили, что с большим интересом следят за работой ОЭСР в данной области [G20, 2012]. В феврале 2013 г. на встрече министров финансов «Группы двадцати» в Москве ОЭСР представила обширный отчет о феномене BEPS [OECD, 2013b]. После этого министры пообещали предпринять коллективные действия, направленные на борьбу с BEPS, и поставили перед ОЭСР задачу составить всесторонний план работы в данном направлении [G20, 2013b]. В июле 2013 г. ОЭСР представила министрам финансов «двадцатки» готовый План действий. Он

предполагает осуществление 15 конкретных действий в 2014–2015 гг. [G20, 2013b]. При этом программа ОЭСР была разделена на перечни «проектных документов» для 2014 г. и 2015 г. Следует отметить, что проект BEPS осуществлялся членами ОЭСР, странами «двадцатки» и несколькими ассоциированными партнерами (в общей сложности – 44 государства), действующими на равных основаниях.

В плане конкретных результатов План действий ориентируется на разработку общих стандартов, типовых положений договоров, руководящих указаний и рекомендаций, как и в случае с политикой ОЭСР во многих других сферах. При этом в Плане, помимо прочего, рассматриваются проблемы, характерные для электронной экономики, махинации с использованием трансфертного ценообразования и расходов, вычитаемых из облагаемых налогом сумм, а также требования к отчетности по стратегиям налогового планирования, чрезмерные налоговые льготы в различных странах, злоумышленное использование договоров по вопросам налогообложения и нормативных различий между странами.

В сентябре 2014 г. в Кэрнсе (Австралия) ОЭСР представила министрам финансов «Группы двадцати» результаты работы по семи «проектным документам» 2014 г. Эти результаты были утверждены всеми 44 странами, принимающими участие в проекте [OECD, 2014a]. Среди основных рассматриваемых «проектных документов» следует назвать шаблон для отчетности по отдельным странам и анализ целесообразности разработки многостороннего инструмента по BEPS. Шаблон для отчетности по отдельным странам поможет ввести и стандартизировать отчетность ТНК по доходам, прибылям, уплаченным налогам, активам и фондам заработной платы *в каждой из налоговых юрисдикций*, где они присутствуют. Подобная отчетность даст налоговым инспекторам возможность более широко взглянуть на операции ТНК и используемые ими стратегии налогового планирования [OECD, 2014b]. При этом ОЭСР вовсе не призывает страны делать эту отчетность общественным достоянием, как просят многие организации гражданского общества [BEPS Monitoring Group, 2014].

Анализ целесообразности показывает, что разработка многосторонних инструментов по BEPS является желательной и возможной. Вместо того чтобы настаивать на (очень затруднительных) переговорах о пересмотре более 3 тыс. отдельных двусторонних договоров по вопросам налогообложения для согласования их с инициативой BEPS, можно принять новый многосторонний договор, который будет сосуществовать с двусторонними договорами, заключенными между странами-участниками, и автоматически заменит собой те элементы этих договоров, которые должны быть изменены или добавлены. Конечно, это будет довольно смелое нововведение в сфере международного налогового управления, однако, по данным ОЭСР и «двадцатки», в других международных режимах существует целый ряд подобных прецедентов. Вышеупомянутый механизм должен быть разработан на организуемой ОЭСР и «Группой двадцати» всемирной конференции в 2015 г. [OECD, 2014c]. Помимо этих нововведений, в состав «проектных документов» 2014 г. входят общие стандарты по налогам и электронной экономике, «гибридным» инструментам налоговой минимизации (например, злоумышленному использованию международных нормативных различий), вредоносным налоговым льготам, злоумышленному использованию договоров по вопросам налогообложения и проблемам в сфере трансфертного ценообразования. Многие из этих документов все еще находятся в работе, однако для них четко определены сроки завершения разработки и механизмы последующей деятельности. Некоторые из них могут быть изменены или доработаны в соответствии с сопутствующими «проектными документами» 2015 г. При этом ОЭСР делает особый упор на важности всестороннего и целостного подхода [OECD, 2014a].

Отчетность

Как уже случалось раньше – например, в связи с борьбой ОЭСР против вредоносных налоговых практик различных стран с 1998 г. – в деле надзора за реализацией рассматриваемого плана на уровне отдельных государств после 2015 г. «Группа двадцати», скорее всего, будет опираться на аппарат ОЭСР. Весьма интригующим нововведением в этом плане является то, что ассоциированные страны (государства – члены «двадцатки», не входящие в состав ОЭСР, плюс Колумбия и Латвия) могут быть вовлечены в орбиту принятого ОЭСР механизма взаимной экспертизы, особенно в отношении вопросов в масштабной сфере налога на прибыль корпораций. При этом «двадцаткой» пока не приняты решения по последующей деятельности, хотя, судя по всему, будет установлен определенный процесс обзора, который, скорее всего, будет осуществляться неким форумом, связанным с ОЭСР. В рамках Глобального форума по обмену информацией страны G20, не входящие в состав ОЭСР, уже согласились на проведение независимой взаимной экспертизы (см. ниже), что представляет собой важный прецедент для BEPS.

Легитимность

Когда «Группа двадцати» и ОЭСР начинают заниматься разработкой глобальных принципов налогообложения, возникает весьма острый вопрос, связанный с легитимностью их действий, поскольку в состав этих институтов не входит большинство развивающихся (и прочих) стран. Единственным всемирным форумом для ведения переговоров по налогообложению является Организация Объединенных Наций (ООН), однако Комитет экспертов ООН по международному сотрудничеству в области налогообложения был практически выведен из игры ОЭСР [Lesage et al., 2010]. Например, планируемая на 2015 г. конференция по разработке многостороннего механизма будет организована не ООН, а «двадцаткой» и ОЭСР. «Группа двадцати» и ОЭСР однозначно играют решающую роль в определении повестки дня в рассматриваемой сфере. Гражданское общество по-прежнему считает это значительной проблемой [BEPS Monitoring Group, 2014]. Тем не менее «двадцатка» и ОЭСР продемонстрировали значительную восприимчивость по отношению к специфическим проблемам, связанным с BEPS в государствах с низким доходом и прочих развивающихся странах. В 2013 г. лидеры «двадцатки» поручили Рабочей группе по развитию (DWG) отчитаться по этому измерению деятельности [G20, 2013a].

В процессе выполнения данной задачи DWG запросила соответствующие отчеты у ОЭСР и затем одобрила их. При этом отчеты ОЭСР были составлены на основе информации, полученной от развивающихся стран на региональных и всемирных конференциях, а также от МВФ, Всемирного банка, ООН и региональных организаций. Впрочем, рекомендации в рассматриваемой сфере по-прежнему остаются довольно расплывчатыми. В большинстве своем они относятся к метауровню и представляют собой призывы принимать во внимание особые нужды развивающихся стран, интенсифицировать диалог с ними, а также укреплять потенциал для противодействия BEPS. Тема укрепления потенциала и технической помощи представляет собой неотъемлемую часть повестки дня DWG в сфере налогообложения и развития и не относится исключительно к BEPS [G20 DWG, 2014a].

По мнению организаций гражданского общества и ряда экспертов, фундаментальной проблемой является то, что инициатива BEPS представляет собой попытку

технически скорректировать установившийся международный режим налогообложения корпораций вместо того, чтобы подвергнуть его глобальной ревизии. Нынешний режим, в котором доминирующую роль играет ОЭСР, основан на принципе «вытянутой руки», когда трансграничные сделки между организациями, входящими в состав одной транснациональной группы, трактуются в целях налогообложения таким образом, как если бы они осуществлялись между независимыми сторонами. Соответственно, точные цены этих сделок (т.е. трансфертные цены) очень важны для налоговых органов, но в то же время открыты для манипуляций со стороны транснациональных корпораций. Трансфертное ценообразование может быть крайне сложным, в частности – в отношении неосязаемых активов (например, исследований, лицензионных платежей, деловой репутации и т.д.), что нередко ставит государственные налоговые органы в невыгодное положение. В развивающихся странах проблем подобного рода еще больше. Альтернативным вариантом (который, правда, требует фундаментального переосмысления международного режима налогообложения корпораций) может стать постатейное распределение облагаемого налогом дохода ТНК во всех юрисдикциях в соответствии с формулой, которая основана на таких элементах, как прибыли, активы и фонд заработной платы для каждой страны (т.е. «унитарное налогообложение»). Как считается, этот подход должен облегчить определение облагаемых налогом прибылей для каждой страны [Rixen, 2011]. Однако ОЭСР придерживается применения принципа «вытянутой руки», вследствие чего этот подход сейчас также поддерживает инициативу BEPS [BEPS Monitoring Group, 2014]. Данная проблема указывает на связь между исходной и конечной легитимностью. Развивающиеся страны не имеют контроля над давним подходом ОЭСР, хотя при этом они являются наиболее уязвимыми по отношению к некорректному трансфертному ценообразованию.

Автоматический обмен налоговой информацией (АЕОИ)

Еще одна существенная проблема, связанная с налогообложением в глобализированном мире, это свободное движение капитала и существование стран и территорий, которые хранят в тайне данные о банковских счетах иностранцев. Решить ее можно, в частности, путем обмена информацией между юрисдикциями – чтобы они могли использовать «принцип резидентства» при налогообложении физических лиц: он подразумевает, что лица платят налоги со своего общемирового дохода в той стране, резидентами которой они являются [Genschel, Schwarz, 2011]. ЕС, «Группа семи» и ОЭСР уже в 1980–1990-х годах начали рассматривать бегство капитала в налоговые убежища или в «секретные юрисдикции» как серьезную проблему, требующую совместных действий [Sharman, 2006].

На этом основании и возникла выдвинутая ОЭСР инициатива по продвижению «обмена налоговой информацией по запросу» в качестве глобальной нормы. Эта инициатива предполагает, что если какая-либо юрисдикция направляет должным образом обоснованный запрос по информации о банковских счетах конкретного налогоплательщика другой юрисдикции, последняя должна предоставить эту информацию, невзирая на правила о сохранении банковской тайны. В 2000 г. был создан Глобальный форум по прозрачности и обмену налоговой информацией, целью которого является достижение консенсуса между странами ОЭСР и налоговыми убежищами по вопросу о внедрении данного стандарта. Однако в условиях отсутствия серьезных стимулов или угроз рассматриваемые консультации не принесли желаемых результатов [Sharman, 2006]. Лишь после мирового финансового кризиса 2008–2009 гг. и разразившихся при-

мерно в тот же период и вызвавших гнев Германии, Франции и США налоговых скандалов с участием финансовых учреждений Швейцарии и Лихтенштейна определенная часть международного сообщества приняла решение предпринять совместные усилия, направленные на борьбу с уклонением от уплаты налогов.

Исполнение решений

Именно в это время наладилось интенсивное сотрудничество между «Группой двадцати» и ОЭСР. Одной из наиболее заметных инициатив в данной сфере стало обнародование на Лондонском саммите в апреле 2009 г. белого, серого и черного списка юрисдикций на основании уровня готовности стран к обмену налоговой информацией по запросу [OECD, 2009]. Целью этой инициативы было оказание давления на налоговые убежища с тем, чтобы они начали исполнять принятые решения, и большинство действительно сделало это, даже несмотря на то, что разговоры о «санкциях» так и остались довольно расплывчатыми – не говоря уже о канцелярском языке «двадцатки». Впрочем, через несколько лет члены «Группы двадцати» и ОЭСР начали понимать, что обмена информацией по запросу явно недостаточно для достижения поставленных целей, поскольку большая часть противозаконных финансовых потоков все равно оставалась вне поля видимости. Кроме того, в некоторых налоговых убежищах были выявлены определенные практические и юридические факторы (или тактики), препятствующие полному соблюдению установленных требований [Meinzer, 2012].

На основании этих оценок «Группа двадцати» в период мексиканского председательства 2012 г. приняла решение утвердить стандарт автоматического обмена информацией и провозгласила, что страны «двадцатки» должны «по-прежнему служить примером в реализации данной практики» [G20, 2012]. Это был фундаментальный сдвиг в политике, хотя автоматический обмен информацией уже применялся в рамках ЕС. Параллельно – в ответ на налоговые скандалы – в США был принят Закон о налоговой дисциплине в отношении иностранных счетов (FATCA) (2010). Согласно FATCA, иностранные финансовые учреждения должны автоматически раскрывать информацию по банковским счетам граждан США. При этом финансовым учреждениям, не соблюдающим это требование, грозит 30%-й удерживаемый налог со всех доходов, полученных в США, и иные санкции. FATCA – это односторонний закон, поскольку он не обязывает американские финансовые учреждения делать то же самое для других стран. При этом по причинам практического характера десятки стран заключили с США межправительственные договоры, обязывающие их получать необходимую информацию от местных банков [Morse, 2012]. Таким образом, FATCA нанес мощный удар по издавна проводившейся в ряде стран политике сохранения банковской тайны. Большинство договоров, заключенных на основе FATCA, предполагает взаимный автоматический обмен налоговой информацией. Таким образом, лидерство ЕС и США помогло проложить дорогу к принятию АЕоІ «Большой двадцаткой» в качестве предпочтительной нормы по сравнению с обменом информацией по запросу.

Между саммитами в Лос-Кабосе (2012 г.) и Санкт-Петербурге (2013 г.) министры финансов «Группы двадцати» начали более уверенно высказываться в пользу внедрения АЕоІ в странах «двадцатки» и его продвижения в качестве глобальной нормы. При этом, консультируясь с «двадцаткой», работу над глобальным стандартом начала ОЭСР. На саммите в Санкт-Петербурге в сентябре 2013 г. лидеры «Группы двадцати» выразили готовность внедрить АЕоІ в своих странах к концу 2015 г. (с возможностью некоторого продления этого срока). К февралю 2014 г. ОЭСР представила проект Общего стандар-

та отчетности, который был утвержден министрами финансов «двадцатки» на встрече в Сиднее [G20, 2014]. Таким образом, рассматриваемый проект получил поддержку активно развивающихся стран, входящих в состав «Группы двадцати», но не являющихся членами ОЭСР. С этого момента центр тяжести в решении этого вопроса переместился на ОЭСР и ее Глобальный форум, которые активно пытались вовлечь в рассматриваемую систему как можно больше стран.

Важной вехой на этом пути было утверждение всеми 34 членами ОЭСР (включая Швейцарию), а также такими государствами, как Китай, Бразилия и Сингапур, Декларации об автоматическом обмене налоговой информацией 6 мая 2014 г. Таким образом, вышеупомянутые страны согласились придерживаться принципа АЕоІ и соблюдать новый стандарт ОЭСР [OECD, 2014d]. Впрочем, «быстрому внедрению» данной системы препятствует три момента: государства, подписавшие Декларацию, 1) не установили никакого определенного графика, 2) обязались осуществлять АЕоІ на основе взаимности, что усложняет ситуацию (см. ниже), и 3) призвали к обеспечению гарантий конфиденциальности предоставляемой информации, что, конечно, вполне правомерно, но при этом также может затруднить процесс внедрения (см. ниже).

Еще одним достижением стало подписание представителями 51 страны и территории Многостороннего соглашения между компетентными органами 29 октября 2014 г. в Берлине на заседании Глобального форума. Это первое многостороннее соглашение о *фактическом* внедрении АЕоІ, выходящее за рамки ЕС. При этом, однако, согласно рассматриваемому документу, юрисдикции по-прежнему могут выбирать, с кем они будут обмениваться информацией. В принципе, обмен будет взаимным, хотя анализируемый стандарт допускает и случаи невзаимного обмена (однако это будет зависеть от конкретных желаний обменивающихся информацией юрисдикций) [Global Forum, 2014a].

Упомянутые выше страны и территории, которые также именуется «первопроходцами», обязались начать обмен информацией с 2017 г. В состав данной группы входит ряд стран «Группы двадцати» и ЕС, а также Каймановы острова, Британские Виргинские острова, Лихтенштейн, Люксембург, остров Мэн, Гернси и Джерси. При этом в группе явно не хватает Китая, Гонконга, США, Швейцарии, России и Объединенных Арабских Эмиратов. Впрочем, эти страны выразили готовность начать внедрение рассматриваемого стандарта к 2017 г. или 2018 г. США, скорее всего, будут придерживаться собственного стандарта FATCA. На момент написания данной статьи обязательств по внедрению АЕоІ на себя не взяли такие страны и территории, как Бахрейн, острова Кука, Науру, Панама и Вануату. Кроме того, в стороне пока остаются наименее развитые страны (см. ниже) [Global Forum, 2014b].

На данный момент взятие на себя обязательств по внедрению АЕоІ является добровольным делом. ОЭСР и «двадцатка» не принуждают своих членов и третьи страны присоединяться к рассматриваемому стандарту и исправно внедрять его. На первый взгляд может показаться, что политика принуждения идет вразрез с суверенитетом отдельных государств. Но в то же время страны, не соблюдающие стандарт, по сути дела, подрывают налоговый суверенитет других стран, которые стремятся обложить налогом зарубежные доходы своих собственных граждан в соответствии с принципом резидентства. Идея о введении санкций против нарушителей уже обсуждалась в прошлом – в основном неформально. Сейчас же мы видим, что «Группа двадцати» и ОЭСР – через Глобальный форум как основной консультационный орган – пытаются убедить все страны мира на основе консенсуса. Принятый в США односторонний закон FATCA, который в любом случае должны соблюдать соответствующие налоговые убежища (и их финансовые учреждения) – весьма полезен в этом отношении. Дело явно идет

к внедрению AEOI, и несколько налоговых убежищ уже вошли в число «первопроходцев». Представляется вполне правдоподобной гипотеза о том, что «двадцатка» и ОЭСР пока что делают ставку на довольно успешный процесс добровольного присоединения и воздерживаются от использования жестких формулировок, которые могут помешать ему. В зависимости от того, как будут соблюдаться установленные требования, в будущем вполне возможно и использование угроз санкциями. В этой связи решающую роль играет механизм отчетности.

Отчетность

Налоговая политика в целом и обмен налоговой информацией в частности – это технические процессы. Уже на уровне внедрения возможно возникновение ряда проблем. Одни страны могут столкнуться с недостаточными возможностями для соблюдения обязательств. Другие могут преднамеренно препятствовать бесперебойному обмену информацией. В конце концов, рассматриваемая политика противоречит интересам финансовых институтов и их клиентов, а также правительств тех стран и территорий, где они осуществляют свою деятельность. Таким образом, надлежащий механизм отчетности, связанный с контролем исполнения принятых обязательств, является крайне важным для конечной легитимности, т.е. эффективности усилий «двадцатки».

При поддержке «восьмерки» и «двадцатки» отчетность по осуществлению политики «Группы двадцати» / ОЭСР по обмену налоговой информацией была сосредоточена в рамках возглавляемого ОЭСР Глобального форума. На данный момент в состав Глобального форума входит 123 члена, включая страны ОЭСР и «двадцатки», все имеющие отношение к делу офшорные финансовые центры и ряд развивающихся стран. Для информационного обмена по запросу Глобальный форум предусмотрел всестороннюю процедуру взаимной независимой экспертизы, состоящую из двух компонентов. На первом этапе исследовалась нормативно-правовая база всех членов, а на втором рассматривалось фактическое внедрение стандарта. Результатом данных проверок стали открытые отчеты, которые выявили ряд проблем, связанных с некоторыми юрисдикциями [Global Forum, 2014c]. Сейчас же данную работу отеснил на второй план более амбициозный «золотой стандарт» автоматического обмена налоговой информацией. Однако при этом рассматриваемый процесс показал, каким образом G20 может делегировать полномочия по подготовке отчетности многостороннему институту вместо создания некоей собственной структуры.

На основании вышеописанного опыта на саммите в Санкт-Петербурге в 2013 г. было сделано следующее заявление: «Мы также просим Глобальный форум создать механизм по контролю и обзору внедрения нового глобального стандарта автоматического обмена налоговой информацией» [G20, 2013a]. Невзирая на то, что все большее количество стран и территорий обязуется соблюдать глобальный стандарт, фаза его внедрения, судя по всему, будет связана с некоторыми проблемами. Без какого-либо механизма принуждения или введения санкций практически ничто не мешает налоговым убежищам умышленно затягивать внедрение стандарта и избирательно подходить к тому, с какими юрисдикциями сотрудничать и по каким аспектам.

Легитимность

Потенциально серьезной проблемой в сфере легитимности обмена информацией для «двадцатки» и ОЭСР может стать их весьма ограниченное членство. Впрочем,

данная проблема частично решается существованием Глобального форума, который в своей деятельности сосредотачивается именно на обмене информацией и провозглашает свою открытость для всех стран. Даже несмотря на то, что обсуждение ведется на равных основаниях, ведущую роль в определении повестки дня явно играет ОЭСР при поддержке «восьмерки» и «двадцатки». В современной системе глобального управления у созданного ОЭСР Глобального форума нет никаких конкурентов. Компетенция ОЭСР остается неоспоримой.

При этом внедрение АЕоІ в развивающихся странах связано с рядом серьезных проблем. Главный вопрос заключается в том, насколько хорош упомянутый выше институциональный формат. В основе рассматриваемых проблем лежат различия возможностей и интересов развитых и развивающихся стран, а также налоговых убежищ. Все это вполне может ослабить конечную легитимность политики «Группы двадцати» / ОЭСР. Из-за недостатка возможностей бедные страны могут сталкиваться с определенными трудностями 1) в осуществлении взаимного обмена информацией и 2) в обеспечении конфиденциальности полученных данных. В свою очередь, эти проблемы могут послужить для некоторых богатых стран и налоговых убежищ причиной или поводом не обмениваться налоговой информацией с соответствующими развивающимися странами. Ввиду того, что сбор данных для обеспечения взаимного обмена весьма обременителен для бедных стран, и именно они являются основными жертвами безвозвратного бегства капиталов в налоговые убежища, а не наоборот, их, вероятно, можно будет освободить от взаимного обмена. Однако ОЭСР идет по иному пути [Knobel, Meinzer, 2014]. Дополнительную сложность представляет собой обработка полученных данных.

На саммите в сентябре 2013 г. лидеры «Группы двадцати» признали, что АЕоІ может вызвать определенные трудности в развивающихся странах и поручили Рабочей группе «двадцатки» по развитию (DWG) совместно с Глобальным форумом разработать Стратегический план действий, который дал бы развивающимся странам возможность воспользоваться выгодами АЕоІ [G20, 2013a]. Стратегический план, представленный DWG в августе 2014 г., предполагает, что развивающиеся страны должны в конечном итоге внедрить стандарт АЕоІ полностью, включая принцип взаимности. В плане предлагается постепенный процесс внедрения и определяются соответствующие задачи для развивающихся стран, Глобального форума и «Группы двадцати» / развитых стран. В рассматриваемом документе приводится общий обзор мер, которые необходимо предпринять для обеспечения готовности к автоматическому обмену налоговой информацией. Также в состав Стратегического плана входят такие важные элементы, как привлечение развивающихся стран в состав Глобального форума, пилотные проекты сотрудничества между развивающимися и развитыми странами (с возможностью временного взаимного обмена), а также обращение к богатым странам за технической помощью (среди прочего, в сфере технологий обработки данных и обеспечения их конфиденциальности) [G20 DWG, 2014b].

Выводы

Выдвинутые «Группой двадцати» / ОЭСР инициативы BEPS и АЕоІ представляют собой очень важные достижения в сфере глобального налогового управления. Тандем «двадцатки» и ОЭСР уже доказал свою высокую эффективность в плане поддержания высоких темпов работы и привлечения существенной части мирового сообщества. Этими организациями создается всесторонняя политическая и нормативно-правовая база, которая — при условии надлежащего применения отдельными государствами —

может решить значительное количество современных налоговых проблем, связанных с глобализацией и затрагивающих вопросы развития. При этом, однако, в отношении BEPS до сих пор остается открытым вопрос, уделено ли должное внимание фундаментальным вопросам. Что касается АЕОІ, успех этой инициативы будет зависеть от ее полного внедрения всеми значимыми финансовыми центрами и, в частности, налоговыми убежищами. Поскольку процесс принятия обязательств по соблюдению стандарта АЕОІ остается в значительной степени добровольным (страны вольны решать, брать на себя эти обязательства или нет, и могут выбирать партнеров, с которыми будут обмениваться информацией, на фоне отсутствия механизмов для принудительного внедрения), часто повторяемая фраза о том, что «эра банковских тайн подошла к концу», представляется несколько преждевременной. Окончательный успех BEPS и АЕОІ будет зависеть не только от их добросовестного внедрения, но и от возможности развивающихся стран пользоваться соответствующими выгодами. BEPS и АЕОІ – это серьезные испытания для исходной и конечной легитимности «Группы двадцати» и ОЭСР, которые претендуют на осуществление глобального управления, но при этом не включают бедные страны в качестве полноправных членов. Многие люди по всему миру будут по-прежнему считать, что данное положение дел является несправедливым и отстаивать в качестве альтернативы усиление Налогового комитета ООН. Как бы то ни было, важными пунктами повестки дня «Группы двадцати» и ОЭСР должно стать создание соответствующих механизмов отчетности. ОЭСР уже продемонстрировала способность работать в этой сфере, и вскоре ожидается заключение новых соглашений по данному аспекту.

Литература

BEPS Monitoring Group (2014) OECD BEPS Scorecard. Режим доступа: https://www.g20.org/sites/default/files/g20_resources/library/16%20G20%20response%20to%202014%20reports%20on%20BEPS%20and%20AEOI%20for%20developing%20economies_0.pdf (дата обращения: 14.11.2014).

G8 (2013) G8 Leaders Communiqué. 18 June. Режим доступа: <http://www.g8.utoronto.ca/summit/2013/lougherne/lough-erne-communiqué.html> (дата обращения: 14.11.2014).

G20 (2012) G20 Leaders Declaration. Los Cabos, 19 June. Режим доступа: https://www.g20.org/sites/default/files/g20_resources/library/G20_Leaders_Declaration_Final_Los_Cabos.pdf (дата обращения: 14.11.2014).

G20 (2013a) G20 Leaders' Declaration. St Petersburg, 6 September. Режим доступа: <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0906-declaration.html#beps> (дата обращения: 14.11.2014).

G20 (2013b) Communiqué of Meeting of G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. Moscow, 16 February. Режим доступа: <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0216-finance.html> (дата обращения: 14.11.2014).

G20 (2013c) Communiqué of Meeting of G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. Moscow, 20 July. Режим доступа: <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0720-finance.html> (дата обращения: 14.11.2014).

G20 (2014) Communiqué. Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors. Sydney, 22–23 February. Режим доступа: https://www.g20.org/sites/default/files/g20_resources/library/Communique%20Meeting%20of%20G20%20Finance%20Ministers%20and%20Central%20Bank%20Governors%20Sydney%2022-23%20February%202014_0.pdf (дата обращения: 14.11.2014).

G20 DWG (2014a) Domestic Resource Mobilisation. G20 Response to 2014 Reports on Base Erosion and Profit Shifting and Automatic Exchange of Information for Developing Countries. Режим доступа: https://www.g20.org/sites/default/files/g20_resources/library/16%20G20%20response%20to%202014%20reports%20on%20BEPS%20and%20AEOI%20for%20developing%20economies_0.pdf (дата обращения: 14.11.2014).

G20 DWG (2014b) Automatic Exchange of Information for Tax Purposes. A Roadmap for Developing Country Participation. Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/global-forum-AEOI-roadmap-for-developing-countries.pdf> (дата обращения: 14.11.2014).

Genschel P., Peter S. (2011) Tax Competition: a Literature Review // *Socio-Economic Review*. No. 9 (2). P. 339–370.

Global Forum (2014a) Multilateral Competent Authority Agreement. Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/multilateral-competent-authority-agreement.pdf> (дата обращения: 14.11.2014).

Global Forum (2014b) AEOI: Status of Commitments. 29 October. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf> (дата обращения: 14.11.2014).

Global Forum (2014c) Statement of Outcomes. Berlin, 28–29 October. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/transparency/statement-of-outcomes-gfberlin.pdf> (дата обращения: 14.11.2014).

Lesage D., McNair D., Vermeiren M. (2010) From Monterrey to Doha: Taxation and Financing for Development // *Development Policy Review*. No. 28 (2). P. 155–172.

Lesage D., Graaf T. van de (2013) Thriving in Complexity? The OECD System's Role in Energy and Taxation // *Global Governance*. No. 19 (1). P. 83–92.

Meinzer M. (2012) The Creeping Futility of Global Forum's Peer Reviews. Tax Justice Briefing. Tax Justice Network.

Knobel A., Meinzer M. (2014) The End of Banking Secrecy? Preliminary Report. Bridging the Gap to Effective Automatic Information Exchange. An Evaluation of OECD's Common Reporting Standard (CRS) and Its Alternatives. Tax Justice Network.

Morse S.C. (2012) Ask for Help, Uncle Sam: the Future of Global Tax Reporting // *Villanova Law Review*. No. 57 (3). P. 529–550.

OECD (2009) A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD Global Forum in implementing the internationally agreed tax standard. Progress made as at 2nd April 2009. Режим доступа: <http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf> (дата обращения: 14.11.2014).

OECD (2013a) Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD.

OECD (2013b) Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD.

OECD (2014a) OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. Cairns, Australia, September. Paris: OECD.

OECD (2014b) Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13. Paris: OECD.

OECD (2014c) Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties. Action 15. Paris: OECD.

OECD (2014d) Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters. Adopted on 6 May. Режим доступа: <http://www.oecd.org/mcm/MCM-2014-Declaration-Tax.pdf> (дата обращения: 14.11.2014).

Rixen T. (2011) Tax Competition and Inequality: the Case for Global Tax Governance // *Global Governance*. No. 17 (4). P. 447–467.

Sharman J.C. (2006) *Havens in a Storm: The Struggle for Global Tax Regulation*. N. Y.: Cornell University Press.

The Current G20 Taxation Agenda: Compliance, Accountability and Legitimacy

D. Lesage

Dries Lesage – Prof. dr., Department of Political Science, Ghent Institute for International Studies, Ghent University; Universiteitstraat 8, B-9000 Gent, Universiteit Gent, België; E-mail: dries.lesage@ugent.be

Abstract

This article analyzes the recent G20 initiatives on taxation, more precisely on “base erosion and profit shifting” (BEPS) in the area of corporate taxation and the new G20 norm of automatic exchange of information (AEOI) with regard to foreign accounts. After having reflected on the special relationship between the G20 and the OECD, the discussion proceeds through the lens of compliance, accountability and legitimacy. In terms of compliance, the G20 is still in the phase of delivering as a group on recent promises with regard to global standard setting. Compliance to these standards by G20 member states (and third countries) is expected to start in the coming years. As to accountability, the G20 and OECD already have ample experience with the peer-review process and public reporting on the G20/OECD standard of information exchange upon request. For AEOI and BEPS the OECD will be designated as the prime mechanism to monitor compliance as well. Both initiatives, which are attempts at universal governance, suffer from legitimacy issues, more precisely because the G20 and OECD exclude most developing countries. Moreover, the policy outputs are not necessarily adjusted to developing countries’ needs and interests. Since a few years, both G20 and OECD attempt to address this issue through institutional fixes, extensive consultations with developing countries and modifications at the level of content.

Key words: G20, tax havens, international tax cooperation

References

- BEPS Monitoring Group (2014) *OECD BEPS Scorecard*. Available at: https://www.g20.org/sites/default/files/g20_resources/library/16%20G20%20response%20to%202014%20reports%20on%20BEPS%20and%20AEOI%20for%20developing%20economies_0.pdf (accessed 14 November 2014).
- G8 (2013) *G8 Leaders Communiqué*. June 18. Available at: <http://www.g8.utoronto.ca/summit/2013lougherne/lough-erne-communication.html> (accessed 14 November 2014).
- G20 (2012) *G20 Leaders Declaration*. Los Cabos, 19 June. Available at: https://www.g20.org/sites/default/files/g20_resources/library/G20_Leaders_Declaration_Final_Los_Cabos.pdf (accessed 14 November 2014).
- G20 (2013a) *G20 Leaders’ Declaration*. St Petersburg, September 6. Available at: <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0906-declaration.html#beps> (accessed 14 November 2014).
- G20 (2013b) *Communiqué of Meeting of G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*. Moscow, February 16. Available at: <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0216-finance.html> (accessed 14 November 2014).
- G20 (2013c) *Communiqué of Meeting of G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*. Moscow, July 20. Available at: <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0720-finance.html> (accessed 14 November 2014).
- G20 (2014) *Communiqué*. Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors. Sydney, 22–23 February. Available at: https://www.g20.org/sites/default/files/g20_resources/library/Communiqué%20Meeting%20of%20G20%20Finance%20Ministers%20and%20Central%20Bank%20Governors%20Sydney%2022-23%20February%202014_0.pdf (accessed 14 November 2014).
- G20 DWG (2014a) *Domestic Resource Mobilisation*. G20 Response to 2014 Reports on Base Erosion and Profit Shifting and Automatic Exchange of Information for Developing Countries. Available at: https://www.g20.org/sites/default/files/g20_resources/library/16%20G20%20response%20to%202014%20reports%20on%20BEPS%20and%20AEOI%20for%20developing%20economies_0.pdf (accessed 14 November 2014).

G20 DWG (2014b) *Automatic Exchange of Information for Tax Purposes. A Roadmap for Developing Country Participation*. Available at: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/global-forum-AEOI-roadmap-for-developing-countries.pdf> (accessed 14 November 2014).

Genschel P., Peter S. (2011) Tax Competition: a Literature Review. *Socio-Economic Review*, no 9 (2), pp. 339–370.

Global Forum (2014a) *Multilateral Competent Authority Agreement*. Available at: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/multilateral-competent-authority-agreement.pdf> (accessed 14 November 2014).

Global Forum (2014b) *AEOI: Status of Commitments*. 29 October. Available at: <http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf>. (accessed 14 November 2014).

Global Forum (2014c) *Statement of Outcomes*. Berlin, 28–29 October. Available at: <http://www.oecd.org/tax/transparency/statement-of-outcomes-gfberlin.pdf> (accessed 14 November 2014).

Lesage D., McNair D., Vermeiren M. (2010) From Monterrey to Doha: Taxation and Financing for Development. *Development Policy Review*, no 28 (2), pp. 155–172.

Lesage D., Van de Graaf T. (2013) Thriving in Complexity? The OECD System's Role in Energy and Taxation. *Global Governance*, no 19 (1), pp. 83–92.

Meinzer M. (2012) *The Creeping Futility of Global Forum's Peer Reviews*. Tax Justice Briefing. Tax Justice Network.

Knobel A., Meinzer M. (2014) *The End of Banking Secrecy? Preliminary Report. Bridging the Gap to Effective Automatic Information Exchange. An Evaluation of OECD's Common Reporting Standard (CRS) and Its Alternatives*. Tax Justice Network.

Morse S.C. (2012) Ask for Help, Uncle Sam: the Future of Global Tax Reporting. *Villanova Law Review*, no 57 (3), pp. 529–550.

OECD (2009) *A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD Global Forum in implementing the internationally agreed tax standard*. Progress made as at 2nd April 2009. Available at: <http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf> (accessed 14 November 2014).

OECD (2013a) *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD.

OECD (2013b) *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD.

OECD (2014a) *OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*. Cairns, Australia, September. Paris: OECD.

OECD (2014b) *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*. Action 13. Paris: OECD.

OECD (2014c) *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*. Action 15. Paris: OECD.

OECD (2014d) *Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters*. Adopted on 6 May. Available at: <http://www.oecd.org/mcm/MCM-2014-Declaration-Tax.pdf> (accessed 14 November 2014).

Rixen T. (2011) Tax Competition and Inequality: the Case for Global Tax Governance. *Global Governance*, no 17 (4), pp. 447–467.

Sharman J.C. (2006) *Havens in a Storm: The Struggle for Global Tax Regulation*. NY: Cornell University Press.