Проект BEPS: глобальное сотрудничество в сфере налогообложения[1]

А.В. Шелепов

Шелепов Андрей Владимирович – научный сотрудник Центра исследований международных институтов, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ; Российская Федерация, 119034 Москва, Пречистенская наб., д. 11; E-mail: shelepov-av@ranepa.ru

Учитывая текущую динамику экономической и финансовой глобализации, национальные налоговые органы зачастую не имеют инструментов для эффективной борьбы с практиками уклонения от уплаты налогов, которые используют существующие пробелы в налоговом законодательстве. Для решения глобальной проблемы размывания налоговой базы и перемещения прибыли (BEPS) Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и «Группа двадцати» объединили свои усилия на основе равноправного партнерства. Их совместный План действий в отношении BEPS позволил привлечь более 100 стран мира, как развивающихся, так и развитых, к разработке и реализации правил, направленных на обеспечение соответствия мест генерации прибылей и их налогообложения, а также повышение предсказуемости, прозрачности и гибкости международной налоговой среды для бизнеса.

В данной статье рассматривается история Проекта BEPS, исследуется процесс взаимодействия ОЭСР и «Группы двадцати» в глобальном управлении в сфере налогообложения, приводятся основные рекомендации, предложенные международными институтами для решения проблемы BEPS, и представлен прогноз дальнейших процессов в этой области. Автор обращает особое внимание на механизмы, направленные на стимулирование участия не являющихся членами ОЭСР и «двадцатки» стран в Проекте BEPS, а также позицию бизнеса по предлагаемым реформам. Он приходит к выводу, что работа по борьбе с BEPS далека от завершения. Следует обратить внимание на различные интерпретации стандартов, риски укрепления налоговой конкуренции между странами и опасность возложения избыточного налогового бремени на бизнес. В связи с этим ОЭСР и «Группа двадцати» должны активизировать свои усилия по обеспечению участия в Проекте развивающихся стран и частного сектора, что стимулировало бы другие реформы в области международного налогообложения для поддержки глобального роста и развития.

Ключевые слова: размывание налогооблагаемой базы и перемещение прибыли; ОЭСР; «Группа двадцати» (G20); налогообложение; транснациональные компании

Введение

На фоне экономической глобализации национальное законодательство в сфере налогообложения не всегда развивается адекватно новым вызовам, возникающим вследствие усложнения процессов деятельности транснациональных корпораций, волатильности

[1] Публикация подготовлена в рамках выполнения научно-исследовательской работы «Сравнительный анализ опыта участия стран – нечленов ОЭСР в процессе выработки и имплементации отдельных механизмов Организации (Принципов корпоративного управления «Группы двадцати»/ ОЭСР, Рамочной концепции в области инвестиций ОЭСР, Плана действий ОЭСР по размыванию налогооблагаемой базы и перемещению прибыли)» (2016 г.) Центра исследований международных институтов РАНХиГС.

Материал поступил в редакцию в августе 2016 г.

потоков капитала и активного развития цифровой экономики. Эти факторы создают условия для ухода от налогообложения, прежде всего для крупных международных компаний, подрывая, таким образом, универсальность и справедливость существующих налоговых систем.

Одним из основных инструментов, используемых ТНК для ухода от налогообложения без формального нарушения действующего законодательства, является так называемое размывание налогооблагаемой базы и перемещение прибыли (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) – набор стратегий налогового планирования, позволяющих компаниям заявлять свои прибыли для обложения налогами в юрисдикциях, где ими не велась способствовавшая извлечению этих прибылей экономическая деятельность, а ставки налога на прибыль при этом относительно низки (или нулевые).

BEPS негативно влияет на поступления в национальные бюджеты налоговых отчислений, при этом в наибольшей степени отрицательное воздействие подобных стратегий ощущают на себе развивающиеся страны, в структуре бюджетных доходов которых значимую роль играют поступления от налога на прибыль корпораций.

Острота проблемы BEPS подтверждается рядом исследований. Так, согласно данным ОЭСР, минимальные потери от размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли составляют 4–10% общемировых сборов налога на прибыль, т.е. от 100 до 240 млрд долл. США ежегодно[2].

Таким образом, BEPS является глобальной проблемой, представляющей вызов как для развитых, так и для развивающихся стран мира. Кроме того, глобальный экономический кризис обусловил повышенное внимание к своим источникам и предопределил формирование новых требований к ведению бизнеса, причем эти требования разрабатывались и внедрялись практически исключительно в рамках деятельности международных институтов. В этих условиях впервые в истории международного сотрудничества в налоговой сфере для решения проблемы размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли были на равной основе объединены усилия двух ключевых институтов – ОЭСР и «Группы двадцати». Это позволило привлечь к работе все государства, как развитые, так и развивающиеся, являющиеся членами данных институтов, а также значительное количество не входящих в них стран-партнеров. В итоге общее число государств – участников проекта BEPS превысило 100. Проект BEPS нацелен на обеспечение стран мира эффективным инструментом налогообложения прибылей по месту осуществления генерирующей их экономической деятельности и создания стоимости, и при этом повышает предсказуемость, прозрачность и универсальность международной налоговой среды для бизнеса.

История проекта по противодействию BEPS

Основы для работы ОЭСР по борьбе с BEPS были заложены более 15 лет назад. В 1998 г. организацией был подготовлен доклад «Недобросовестная налоговая конкуренция: формирующаяся глобальная проблема» (“Harmful Tax Competition, An emerging Global Issue”) [OECD, 1998]. В этом документе, ставшем ответом на запросы стран – членов ОЭСР, впервые была сделана попытка обобщить опыт использования ненадлежащей налоговой практики в глобальном масштабе и предложить пути решения соответствующих проблем. Работа в отношении недобросовестной налоговой практики, проводимая в рамках ОЭСР, в этот период сосредоточилась на трех основных на-

[2] About BEPS. Режим доступа: http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm (дата обращения: 07.11. 2016).

правлениях: выявление и устранение неблагоприятных элементов преференциальных торговых режимов в странах ОЭСР; работа с «налоговыми гаванями» по повышению прозрачности и налаживанию обмена информацией; вовлечение в работу по первым двум направлениям других стран, не являющихся членами ОЭСР. Работа в данной области в конечном счете способствовала становлению в качестве важнейшего института в сфере международного регулирования по налоговым вопросам Глобального форума по вопросам прозрачности и обмена информацией в налоговых целях. Параллельно формировалась позиция ОЭСР по борьбе с размыванием налогооблагаемой базы и перемещением прибыли. По своей сути поднимаемые в настоящее время в рамках проекта BEPS вопросы схожи с рассматриваемыми в докладе «Недобросовестная налоговая конкуренция: формирующаяся глобальная проблема». Тем не менее предлагаемый ОЭСР подход к решению двух групп проблем принципиально отличается. Если в случае неблагоприятной налоговой практики основное внимание уделялось действиям государств (работе налоговых органов различных стран и их взаимодействию), то решение проблемы BEPS, согласно соответствующим документам ОЭСР, должно осуществляться за счет реализации государствами мер, воздействующих на модель поведения и действия корпораций.

При этом важнейшая роль в реализации проекта BEPS, помимо ОЭСР, принадлежит «Группе двадцати». На саммите в Сеуле лидеры «двадцатки» обратились к Глобальному форуму с призывом в среднесрочной перспективе усилить работу по противодействию эрозии налоговой базы в развивающихся странах и подготовить соответствующий доклад к саммиту в Каннах [G20, 2010]. Опубликованный в преддверии Каннского саммита доклад в основном посвящен развитию механизма соглашений об обмене налоговой информацией (TIEAs). Однако в то же время в нем впервые была отмечена актуальность угрозы размывания национальной налогооблагаемой базы в случае использования схем ухода от налогов с помощью иностранных структур и агрессивных практик трансфертного ценообразования [OECD, 2011]. Опубликованный к следующему саммиту «двадцатки» в Лос-Кабосе доклад ОЭСР по налоговым вопросам также затрагивал проблемы, впоследствии включенные в число приоритетов проекта BEPS [OECD, 2012]. Усиление остроты проблемы размывания налоговой базы и перемещения прибыли и растущее понимание необходимости выработки мер для реакции на нее на самом высоком уровне привело к тому, что на саммите «Группы двадцати» в Лос-Кабосе лидеры стран – участниц форума впервые заявили «о необходимости предотвратить размывание налоговой базы и перевод прибыли» и обязались «внимательно следить за работой, ведущейся ОЭСР в данном направлении»[3]. Включение вопросов BEPS в число приоритетов «двадцатки» также отражает формирование позиции развитых экономик о невозможности решения проблемы размывания налоговой базы без вовлечения в работу большого числа стран, в том числе развивающихся, и выработки единого подхода на глобальном уровне. Активное включение «Группы двадцати» в работу по BEPS совместно с ОЭСР и принятие соответствующих обязательств на уровне лидеров стран привело к значительной активизации процесса разработки коллективных мер. Уже к февралю 2013 г., к встрече министров финансов и глав центральных банков «двадцатки» в Москве, был опубликован доклад «Рассмотрение проблемы снижения налоговой базы и переноса прибыли» [OECD, 2013a]. В докладе отмечается, что часть существующих налоговых правил была разработана многие десятилетия назад. В результате в современной ситуации, когда деятельность компании в какой-либо стра-

[3] Итоговая декларация лидеров «Группы двадцати», 19 июня 2012 г. Режим доступа: http://www.kremlin.ru/supplement/1245 (дата обращения: 07.11.2016).

не не обязательно требует физического присутствия, наиболее ценные активы, такие как интеллектуальная собственность, крайне мобильны, а циклы производства товаров и услуг очень сложны с точки зрения определения налоговой базы на каждом этапе, применение таких правил становится затруднительным, а в некоторых случаях и невозможным. Признав необходимость противодействия BEPS, в качестве проблем, вызывающих наибольшее беспокойство, эксперты ОЭСР выделили использование гибридных финансовых инструментов, движение нематериальных активов, развитие цифрового бизнеса, активное включение в цепочки бизнеса низконалоговых юрисдикций, недостаток и низкое качество налоговой информации и ограниченность ресурсов.

Министры финансов «Группы двадцати» высоко оценили доклад ОЭСР, отметив, что борьба с BEPS является важным элементом обеспечения фискальной устойчивости во всех без исключения странах. Министры также приняли обязательство по разработке и реализации коллективных действий для борьбы с угрозой BEPS и передали ОЭСР мандат по подготовке комплексного плана действий к июлю 2013 г. [G20, 2013a].

Опубликованный 18 июля 2013 г. «План действий по борьбе с минимизацией налогообложения и выведением прибыли» [OECD, 2014] (План BEPS) министры финансов «двадцатки» охарактеризовали как «амбициозный и всесторонний». Соответственно, в коммюнике по итогам министерской встречи 20 июля 2013 г. вошло обязательство по принятию необходимых для реализации Плана мер как на национальном, так и на международном уровне, и приглашение всех заинтересованных стран принять участие в совместном проекте ОЭСР и «Группы двадцати» по BEPS [G20, 2013b]. В дальнейшем, как будет показано ниже, План BEPS был одобрен и лидерами «двадцатки».

Основные положения Плана действий по борьбе с минимизацией налогообложения и выведением прибыли

План BEPS является основополагающим документом соответствующего проекта ОЭСР и «Группы двадцати». Пятнадцать мероприятий Плана BEPS предусматривают внедрение ряда инструментов, позволяющих участвующим в реализации плана государствам осуществлять борьбу с перемещением прибыли. При этом данные мероприятия отличаются по уровню согласованности конкретных действий в их рамках между странами. Так, Мероприятия 5, 6, 13 и 14 предполагают разработку определенных «минимальных требований», которые будут исполняться на национальном уровне путем внесения изменений в соответствующее законодательство. В рамках Мероприятий 2 и 4 намечена выработка руководств, подразумевающих меньшую обязательность и большую гибкость при реализации мер на национальном уровне. Мероприятия 3, 6, 7–10 и 12 предполагают определение «наилучшей практики» по тем или иным направлениям. При этом, по крайней мере в некоторых участвующих в Проекте BEPS странах, реализация мер в соответствии с установленной наилучшей практикой не будет обязательной. Отдельно следует рассматривать Мероприятие 15, предполагающее разработку многостороннего инструмента для внесения изменений в двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения[4]. Однако несмотря на различные позиции стран по некоторым положениям Плана BEPS, его подготовку стоит считать важным этапом развития международных принципов и стандартов налогообложения.

Вскоре после опубликования План BEPS был одобрен лидерами «Группы двадцати». На саммите в Санкт-Петербурге они приветствовали запуск совместного с ОЭСР

[4] G20 monitor: the Chinese 2016 G20 host year. Режим доступа: https://www.lowyinstitute.org/publications/g20-monitor-chinese-2016-g20-host-year (дата обращения: 07.11.2016).

проекта, отметив, что «прибыль должна облагаться налогом там, где осуществляются функции, стимулирующие прибыль, и где создается стоимость»[5].

Кроме того, лидерами было принято Приложение по вопросам налогообложения к Санкт-Петербургской декларации, в котором отражена история проекта BEPS и отмечены фундаментальные изменения правил международного налогообложения, которым должна способствовать его реализация. Среди них:

– «решение проблем, связанных с существованием пробелов между налоговыми системами разных стран, в условиях глубокого уважения к суверенному праву каждого государства самостоятельно определять особенности своей налоговой системы»;

– обеспечение соответствия новых правил принципу обложения прибыли налогом по месту ее генерации;

– повышение прозрачности, в том числе за счет введения универсальной формы отчетности компаний о прибылях перед налоговыми службами во всех странах, где они осуществляют свою деятельность[6].

План BEPS предусматривал подготовку промежуточных отчетов, содержащих описание конкретных мер, по 7 из 15 мероприятий в 2014 г. и итоговых отчетов по всем мероприятиям – в 2015 г. Данная работа была выполнена в примерном соответствии с планами, в результате чего к сентябрю 2014 г. были подготовлены отчеты по мероприятиям 1, 2, 5, 6, 8, 13 и 15. При этом результаты проекта за 2014 г. были полностью одобрены лидерами стран «Группы двадцати» на саммите в Австралии, однако не получили статуса официально согласованных документов в силу необходимости координации действий по семи указанным направлениям с мероприятиями, завершение работы по которым ожидалось только в 2015 г. Также на саммите в австралийском Брисбене члены «двадцатки» согласовали начало обмена налоговой информацией в автоматическом режиме с 2017 или 2018 г. [G20, 2014]. Автоматический обмен информацией, стандарт которого разработан Глобальным форумом по вопросам прозрачности и обмена информацией в налоговых целях, будет способствовать более эффективной реализации мероприятий в рамках проекта BEPS.

Семь обновленных докладов, а также восемь материалов по оставшимся направлениям Плана BEPS вошли в так называемый итоговый Пакет (BEPS Package).

Итоговый Пакет BEPS был представлен к заключительной встрече министров финансов «Группы двадцати», которая состоялась в Лиме 8 октября 2015 г. Генеральный секретарь ОЭСР Анхель Гурриа назвал деятельность по борьбе с размыванием налогооблагаемой базы и перемещением прибыли, ведущуюся ОЭСР по запросу «двадцатки», самым фундаментальным изменением в системе международного налогообложения за последние сто лет [OECD, 2015a].

В ноябре 2015 г. Пакет BEPS был одобрен лидерами «Группы двадцати» на саммите в Анталье. Также они подчеркнули необходимость мониторинга исполнения принятых решений и с этой целью призвали ОЭСР «разработать инклюзивный механизм с привлечением на равной основе заинтересованных стран и юрисдикций, не входящих в “Группу двадцати”, которые приняли обязательства по выполнению Плана BEPS, в том числе развивающихся государств», к началу 2016 г.[7]

---

[5] Санкт-Петербургская декларация лидеров «Группы двадцати», сентябрь 2013. Режим доступа: www.ru.g20russia.ru/load/782775267 (дата обращения: 07.11.2016).

[6] Приложение по вопросам налогообложения к декларации лидеров стран «Группы двадцати». Режим доступа: http://ru.g20russia.ru/load/782799724 (дата обращения: 07.11.2016).

[7] Коммюнике лидеров «Группы двадцати» по итогам саммита в Анталье (Турция), 15–16 ноября 2015 г. Режим доступа: http://www.kremlin.ru/supplement/5037 (дата обращения: 07.11.2016).

Ниже изложены основные меры, реализация которых была намечена в рамках Плана BEPS, и основные результаты, достигнутые к настоящему времени.

Мероприятие 1. Решение проблем в сфере налогообложения цифровой экономики

Мероприятие 1 предполагает разработку мер в отношении налогообложения компаний цифрового сектора на основе тщательного анализа различных бизнес-моделей и цепочек создания стоимости.

Цель Мероприятия 1 состоит в выявлении основных трудностей в применении существующих правил международного налогообложения к компаниям цифрового сектора экономики и разработке эффективных способов решения данных проблем «с помощью целостного подхода и с учетом как прямого, так и косвенного налогообложения» [OECD, 2014]. Планом BEPS в части Мероприятия 1 был предусмотрен анализ следующих вопросов:

– «цифровое» присутствие в другой стране без уплаты налогов ввиду отсутствия представительства согласно существующим нормам;
– определение стоимости, которая создается в результате передачи информации пользователям посредством продажи / оказания цифровых продуктов и услуг;
– определение источника дохода в новых моделях ведения бизнеса;
– обеспечение эффективного взимания НДС и налога на торговую деятельность и оказание услуг при международной торговле цифровыми товарами и услугами.

Было установлено, что цифровая экономика – сложный феномен, значительно усложняющий предотвращение BEPS. Несмотря на выполнение запланированных в рамках Мероприятия 1 действий, работа по данному направлению будет продолжена вплоть до 2020 г. с учетом необходимости отслеживать постоянную эволюцию цифровой экономики и ее возможное влияние на выведение прибыли из-под налогообложения [OECD, 2015b].

Отдельная группа мероприятий (Мероприятия 2–5) Плана BEPS направлена на достижение согласованности на международном уровне в сфере корпоративного налогообложения. Необходимость реализации этих мер обусловлена тем, что в рамках ОЭСР была выявлена необходимость дополнить существующие нормы новыми стандартами с целью минимизации вывода прибыли из-под налогообложения.

Мероприятие 2. Нейтрализация последствий действия гибридных механизмов

Мероприятие 2 направлено на устранение последствий использования гибридных инструментов или субъектов, включая двойное неналогообложение, долгосрочную отсрочку налогообложения или двойной вычет. В рамках Мероприятия 2 было предложено внести изменения в Модельную конвенцию по налогообложению ОЭСР, чтобы ограничить использование гибридных инструментов и субъектов в рамках соглашений об избежании двойного налогообложения, а также выработать новые положения национального законодательства, противодействующие необоснованному получению льгот в случае применения гибридных инструментов. В рамках реализации Плана BEPS работу в рамках Мероприятия 2 предполагалось скоординировать с мероприятиями, касающимися ограничения вычета затрат на выплату процентов, разработки правил для контролируемых иностранных компаний и совершенствования договоров о двойном налогообложении.

К настоящему моменту разработаны два блока конкретных рекомендаций по изменению национального законодательства и внесению дополнений в Модельную конвенцию по налогообложению ОЭСР, выполнение которых позволит минимизировать использование гибридных механизмов для целей BEPS [OECD, 2015b].

Мероприятие 3. Усиление правил деятельности контролируемых иностранных компаний

Мероприятие 3 предполагает ужесточение правил деятельности «контролируемых иностранных компаний» (КИК). Актуальность данного мероприятия обусловлена тем, что во многих странах мира распространена практика вывода прибылей компаний-резидентов на уровень дочерних компаний, зарегистрированных в низконалоговых юрисдикциях. В Плане BEPS отмечается, что помимо стимулирования налогообложения прибыли в стране резидента Мероприятие 3 может также оказывать положительное сопутствующее воздействие, ограничивая перемещение прибыли в низконалоговые юрисдикции третьих стран.

В настоящее время ОЭСР разработаны рекомендации в отношении общих принципов регулирования деятельности КИК, носящие достаточно гибкий характер, которые призваны способствовать минимизации BEPS и при этом не вступают в противоречие с индивидуальными политическими целями выполняющих их стран [OECD, 2015b].

Мероприятие 4. Ограничение уровня минимизации налогообложения путем вычета выплат по процентам и других финансовых платежей

Данное мероприятие предполагает ограничение размывания налогооблагаемой базы путем вычета выплат по процентам и других финансовых платежей. Актуальность данного мероприятия объясняется тем, что вычет процентных расходов для целей налогообложения может привести к ситуации двойного неналогообложения в том случае, если компания привлекает или предоставляет заемное финансирование. Вычет расходов по другим финансовым операциям, таким как финансовые гарантии, может также приводить к схожим проблемам, в том числе в контексте трансфертного ценообразования. Мероприятие 4 предполагало анализ эффективности ограничений на вычет процентных расходов, а также последующую разработку рекомендаций по внесению соответствующих изменений в законодательство. Также была намечена выработка руководства по трансфертному ценообразованию в отношении сделок по предоставлению финансовых гарантий, гарантий исполнения обязательств, производных финансовых инструментов, страховых схем. Работу по данному мероприятию было предложено скоординировать с мерами в отношении использования гибридных инструментов и применения правил о КИК.

В рамках данного мероприятия ОЭСР выявлены наилучшие практики, позволяющие ограничить использование приемов BEPS, основанных на вычете выплат по процентам. Также проводилась работа по совершенствованию механизмов трансфертного ценообразования, предусмотренная данным мероприятием. Эта работа будет продолжена в 2016–2017 гг. [OECD, 2015b].

Мероприятие 5. Более эффективное противодействие неблагоприятной налоговой практике с учетом прозрачности и содержательности

Данное мероприятие Плана BEPS направлено на «более эффективное противодействие неблагоприятной налоговой практике с учетом прозрачности и содержатель-

ности» [OECD, 2014]. Актуальность проблемы обусловлена выводами ОЭСР относительно продолжающейся «гонки уступок», приводящей к снижению ставок налога на прибыль и выводу прибыли международных компаний в низконалоговые юрисдикции. Для решения этой проблемы Планом BEPS предложено вести работу по налаживанию более эффективного обмена налоговой информацией, а также выработке требований к фактическому присутствию для применения налоговых льгот соответствующей юрисдикции. При этом в деятельность по данному направлению было намечено включить в качестве партнеров страны, не являющиеся членами ОЭСР. Итогом данной деятельности должен был стать обзор льготных налоговых режимов в странах – членах ОЭСР и не входящих в организацию государствах, а также пересмотр существующих критериев, применяемых для квалификации национального налогового режима как способствующего злоупотреблениям со стороны компаний.

По итогам реализации данного мероприятия разработаны элементы стратегии взаимодействия со странами, не входящими в ОЭСР, в рамках Проекта BEPS. Работа по повышению инклюзивности и обеспечению более качественного мониторинга реализации Проекта BEPS будет продолжена, как и контроль за преференциальными налоговыми режимами [OECD, 2015b].

Следующая группа мероприятий (Мероприятия 6–10) направлена на восстановление последствий и преимуществ международных стандартов. В Плане BEPS отмечается, что несмотря на удовлетворительные результаты применения существующих правил налогообложения во многих случаях, в них «необходимо вносить изменения в целях приближения порядка распределения доходов к экономической деятельности, в результате которой генерируются такие доходы» [OECD, 2014]. Эксперты ОЭСР указывают, что меры в данной сфере помогут решить проблему использования многоступенчатых цепочек владения, в рамках которых осуществляется вхождение третьих стран (т.е. не страны происхождения компании и страны, в которой ею велась генерирующая прибыль деятельность) в двусторонние налоговые режимы, приводящее к созданию филиалов иностранных компаний с минимальной налоговой базой, подставных фирм и схем «искусственного выведения прибылей через соглашения о трансфертном ценообразовании» [OECD, 2014].

Мероприятие 6. Предотвращение злоупотребления договорами

Данное мероприятие направлено на ограничение злоупотреблений соглашениями об избежании двойного налогообложения. ОЭСР в рамках этого мероприятия предложила разработать «положения типового договора и рекомендации относительно структуры внутригосударственных правил по предотвращению предоставления льгот по договорам при ненадлежащих обстоятельствах» [OECD, 2014]. Кроме того, была подчеркнута важность разъяснительной работы, целью которой является информирование соответствующих государственных органов о том, что соглашения об избежании двойного налогообложения не должны использоваться в целях двойного необложения налогом, и определение принципов налоговой политики, которые следует учитывать на государственном уровне перед заключением двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения с другими странами. Работу по указанным направлениям было намечено координировать с разработкой мер в отношении гибридных инструментов.

В настоящее время разработаны предусмотренные данным мероприятием правила в отношении национального законодательства и Модельной конвенции по налогообложению ОЭСР [OECD, 2015b].

Мероприятие 7. Предотвращение искусственного уклонения от статуса постоянного представительства

Основной целью данного мероприятия является предотвращение искусственного уклонения от статуса постоянного представительства. В рамках мероприятия было предложено уточнить определение данного термина в связи с тем, что во многих странах мира национальное законодательство позволяет использовать так называемые комиссионные соглашения и вводить исключения из статуса «постоянного представительства» на период подготовительных и дополнительных видов деятельности, таким образом создавая возможности для вывода прибылей из налоговых юрисдикций, где фактически осуществляются продажи товаров или услуг.

В рамках реализации данного мероприятия было предложено уточненное определение постоянного представительства, которое будет использоваться в том числе при разработке многостороннего инструмента (Мероприятие 15). Дополнительные руководящие принципы по вопросу атрибутирования прибыли постоянному представительству будут разрабатываться ОЭСР в течение 2016 г. [OECD, 2015b].

Важнейшим блоком работы по восстановлению последствий и преимуществ международных стандартов является совершенствование правил трансфертного ценообразования. Существующие правила во многих случаях используются для вывода прибылей из юрисдикций, в которых осуществляется приносящая их экономическая деятельность. Чаще всего перемещение прибыли происходит путем «перевода нематериальных активов и других мобильных активов по меньшей стоимости; чрезмерной капитализации групп компаний, облагаемых более низкими налогами; и распределения рисков по договорам в юрисдикции с более благоприятными налоговыми режимами с помощью операций, которые вряд ли бы осуществлялись между независимыми сторонами» [OECD, 2014]. На устранения указанных недостатков направлены *Мероприятия 8–10*.

Мероприятие 8. Приведение в соответствие результатов по трансфертному ценообразованию и увеличению капитализации: нематериальные активы

Данный элемент Плана BEPS предполагает разработку правил трансфертного ценообразования, которые будут препятствовать выводу прибыли путем перемещения нематериальных активов внутри группы компаний. В том числе была запланирована разработка нового определения термина «нематериальные активы» и выработка мер по обеспечению надлежащего распределения прибыли при передаче и использовании нематериальных активов. Кроме того, было предложено разработать правила трансфертного ценообразования в отношении передачи нематериальных активов, по которым сложно произвести оценку и приведение «в соответствие руководства по соглашению о взносах на покрытие расходов» [Ibid.].

Мероприятие 9. Приведение в соответствие результатов по трансфертному ценообразованию и увеличению капитализации: риски и капитал

В рамках данного пункта Плана BEPS было запланировано разработать правила трансфертного ценообразования, препятствующие выводу прибыли путем переноса рисков или распределения избыточного капитала между членами группы. В частности, соответствие полученного дохода и произведенной стоимости предполагалось обеспечить посредством недопущения «начисления ненадлежащих прибылей структуре только потому, что она взяла на себя риски или предоставила капитал в рамках договора» [Ibid.]. Работа по данному направлению скоординирована с деятельностью в рамках

Мероприятия 4 (ограничение размывания налогооблагаемой базы путем вычета выплат по процентам и других финансовых платежей).

Мероприятие 10. Приведение в соответствие результатов по трансфертному ценообразованию и увеличению капитализации: другие операции с высокой долей риска

Мероприятие 10 включает разработку мер в отношении сделок с высоким уровнем риска, не затронутых в Мероприятиях 8 и 9. В рамках данного пункта было запланировано дополнить правила трансфертного ценообразования положениями, противодействующими BEPS, «путем уточнения условий, ведущих к реклассификации сделок; уточнения порядка применения методов подтверждения рыночного уровня цен товаров и услуг для целей налогообложения, в частности метода распределения прибыли; введения мер, противодействующих обычным способам размывания налогооблагаемой базы, таким как выплата вознаграждения за оказание управленческих услуг, а также учет для целей налогообложения расходов головной организации»[8].

30 июля 2013 г. ОЭСР выпустила уточненный проект «Об аспектах трансфертного ценообразования нематериальных активов» (Revised Discussion Draft on the Transfer Pricing Aspects of Intangibles) [OECD, 2013b] для дальнейшего обсуждения, в котором более подробно рассмотрены некоторые вопросы из данного блока мероприятий. В частности, одна из рекомендаций предлагает закрепить положение о том, что юридическое владение объектом интеллектуальной собственности нельзя считать обоснованием права соответствующего владельца на получение дохода от этого объекта интеллектуальной собственности.

Разработка новых правил по Мероприятиям 8–10 в целом завершена. В дальнейшем ОЭСР продолжит разработку мер в отношении трансфертного ценообразования с акцентом на сделках, не затронутых данными мероприятиями, включая финансовые операции [OECD, 2015b].

Последний крупный блок мероприятий (Мероприятия 11–14) направлен на обеспечение прозрачности, усиление достоверности и прогнозируемости. Несмотря на достижение определенных результатов в вопросах прозрачности, для эффективного противодействия BEPS необходима реализация более целостного подхода, совершенствование механизмов сбора информации по размыванию налогооблагаемой базы, выработка требований к раскрытию стратегий налогового планирования, снижение обременительности при подготовке документации.

Мероприятие 11. Создание методик сбора и анализа данных по BEPS и мер по решению данных вопросов

Данное мероприятие касается разработки методик сбора и анализа информации о размывании налогооблагаемой базы и перемещении прибыли. В рамках данного пункта Плана было намечено выявить масштаб распространения BEPS и сопутствующих этому явлению последствий, в том числе побочного влияния на другие страны. Кроме того, было намечено определить новые категории данных, подлежащих сбору, выработать методологии работы как на макро- (по прямым иностранным инвестициям,

[8] План мероприятий ОЭСР по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (BEPS) – поворотный пункт в истории международного налогового сотрудничества. Ernst & Young, 2013. Режим доступа: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-its-newsletter-october-2013-rus/$FILE/EY-its-newsletter-october-2013-rus.pdf (дата обращения: 08.11.2016).

платежному балансу и т.д.), так и на микроуровне (данные из финансовой и налоговой отчетности). При этом отдельно отмечается необходимость обеспечения конфиденциальности информации о налогоплательщиках, а также умеренного уровня издержек для налоговых органов и бизнеса.

По итогам реализации данного мероприятия отмечены трудности в доступе к полной, достоверной и качественной информации в отношении BEPS. ОЭСР представлены рекомендации налоговым органам, касающиеся типов, объемов и механизмов сбора информации, необходимой для анализа, мониторинга последствий и оценки эффективности борьбы с BEPS [OECD, 2015b].

Мероприятие 12. Обязательство налогоплательщиков уведомлять о применении агрессивного налогового планирования в своих соглашениях

В обосновании Мероприятия 12 указывается, что налоговые администрации зачастую не имеют полной и качественной информации о стратегиях налогового планирования. Аудиты, являющиеся основным источником получения налоговой информации, не предполагают использования надлежащих механизмов своевременного выявления агрессивного налогового планирования. В этой связи было предложено разработать требования об обязательном раскрытии налогоплательщиками информации о сделках с использованием схем агрессивного налогового планирования. Работа по данному направлению также подразумевает «формирование и внедрение усовершенствованных моделей обмена информацией между налоговыми администрациями о международных налоговых схемах» [OECD, 2014].

По итогам реализации Мероприятия 12 выработаны рекомендации в отношении контроля за агрессивным налоговым планированием, в том числе позволяющие налоговым органам эффективно осуществлять его без введения требования об обязательном раскрытии соответствующей информации налогоплательщиками [OECD, 2015b].

Мероприятие 13. Пересмотр документации о трансфертном ценообразовании

Данное мероприятие направлено на совершенствование требований к документации по трансфертному ценообразованию. В Плане BEPS отмечается, что налоговые органы зачастую испытывают трудности с выявлением полной цепочки создания стоимости. Кроме того, различия в требованиях к документации по трансфертному ценообразованию между странами могут повлечь значительные издержки для бизнеса. Для решения указанной проблемы было предложено разработать универсальные правила по трансфертному ценообразованию. Эксперты ОЭСР полагают, что данные правила должны в обязательном порядке содержать положение о предоставлении транснациональными корпорациями «всем соответствующим государствам необходимой информации, касающейся глобального распределения своих доходов, экономической деятельности и выплаты налогов по каждой стране в общей форме» [OECD, 2014]. Также Мероприятие 13 затрагивает обеспечение межстранового обмена информацией по трансфертному ценообразованию.

В настоящее время в рамках реализации данного мероприятия разработаны новые требования к предоставляемой в налоговые органы информации по трансфертному ценообразованию и соответствующие типовые формы документации. В дальнейшем ОЭСР будет проводить мониторинг исполнения новых требований на национальном уровне [OECD, 2015b].

Мероприятие 14. Создание более эффективных механизмов урегулирования споров

В Плане BEPS отмечено, что разработка и применение новых норм в рамках проекта по борьбе с размыванием налогооблагаемой базы и перемещением прибыли могут создавать неопределенность, в первую очередь для бизнеса, деятельность которого они призваны контролировать. В этой связи важным элементом Плана является совершенствование взаимосогласительной процедуры при заключении соглашений о ценообразовании, в том числе создание механизма решения споров, связанных с применением налоговых соглашений, основанного на использовании арбитража.

По итогам реализации мероприятия все страны – участницы Проекта BEPS обязались следовать общим правилам в отношении процедуры разрешения споров, связанных с налоговыми соглашениями. Мониторинг этого процесса начнется после разработки соответствующей методологии в 2016 г. Кроме того, Австралия, Австрия, Бельгия, Канада, Франция, Германия, Ирландия, Италия, Япония, Люксембург, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, Польша, Словения, Испания, Швеция, Швейцария, Великобритания и США обязались предусматривать процедуру использования арбитража в своих двусторонних налоговых соглашениях [OECD, 2015b].

Заключительное мероприятие Плана BEPS (Мероприятие 15) выделено в отдельный блок, направленный на скорейшую реализацию остальных пунктов Плана. Отмечается, что результатом работы по реализации Плана станет разработка рекомендаций по совершенствованию национального законодательства, а также внесение ряда изменений в Модельную конвенцию по налогообложению ОЭСР. Тем не менее эти шаги не будут иметь прямого воздействия на двусторонние налоговые соглашения. При изменении каждого их таких соглашений отдельно эффективная реализация мер в отношении BEPS займет слишком много времени. В результате в План BEPS было заложено мероприятие по разработке многостороннего инструмента для внесения изменений в двусторонние налоговые соглашения.

Мероприятие 15. Разработка многостороннего инструмента

В рамках данного мероприятия было предложено провести анализ налогового законодательства и международного права с целью дальнейшей разработки многостороннего инструмента (договора), который позволит различным юрисдикциям на добровольной основе реализовать мероприятия в отношении размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли и внести соответствующие изменения в их двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения. Итогом данного мероприятия должна стать разработка многостороннего инструмента, позволяющего осуществить эти изменения, к концу 2016 г. [Ibid.].

Текущие результаты и перспективы проекта BEPS

Основными результатами работы в рамках совместного проекта ОЭСР и «Группы двадцати», которые нашли отражение в итоговом пакете BEPS, можно считать:

1) Обширные данные о масштабах размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли и экономический анализ этого явления.

Анализ показал, что BEPS является серьезным источником беспокойства для большинства стран мира из-за значительного негативного влияния на государственные доходы. Были выработаны новые методологические подходы к экономическому анализу BEPS и эффективности принимаемых мер по противодействию, а также пред-

ставлен ряд рекомендаций в отношении новых инструментов и необходимых данных для контроля за процессом и разработки мер в отношении BEPS в будущем. По итогам работы в рамках Мероприятия 11 было показано, что текущие суммарные потери в налоговых поступлениях вследствие перемещения прибыли колеблются от 4 до 10% их общего объема, т.е. составляют от 100 до 240 млрд долл. США в год. При этом указанное негативное влияние в развивающихся странах в среднем выше, чем в развитых. Кроме того, нормы прибыли филиалов ТНК, расположенных в низконалоговых юрисдикциях, вдвое выше, чем аналогичный среднемировой показатель. Эффективные налоговые ставки для крупных ТНК от 4 до 8,5 п.п. ниже, чем показатель для компаний, осуществляющих операции в рамках только одного национального рынка. Эти и многие другие показатели доказывают широкую распространенность BEPS и актуальность проблемы для большинства стран мира [OECD, 2015c].

2) Совершенствование правил трансфертного ценообразования.

В области трансфертного ценообразования (Мероприятия 8–10) основным результатом стало обновление Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию, которое теперь содержит четкое указание на то, что анализ трансфертного ценообразования должен в первую очередь основываться на изучении не документов, а реально имеющих место экономических процессов. Пересмотренное руководство содержит разъяснения относительно принципов распределения рисков в рамках группы компаний и учета доходов от интеллектуальной собственности. Признавая трудности при стоимостной оценке интеллектуальной собственности, Руководство предлагает новый подход к оценке стоимости нематериальных активов. Также были усовершенствованы механизмы трансфертного ценообразования, касающиеся производства сырья и услуг с низкой добавленной стоимостью, что имеет первостепенное значение для развивающихся стран. Ведется работа над руководством по использованию методов разделения прибыли в рамках глобальных цепочек создания стоимости [OECD, 2015d].

Важным шагом в направлении обеспечения большей прозрачности операций ТНК является также пересмотр требований к документации по трансфертному ценообразованию в рамках Мероприятия 13. ТНК будут обязаны предоставлять информацию о своих глобальных операциях и политике трансфертного ценообразования в так называемых Master Files, а также более подробную информацию, касающуюся операций на локальных рынках, в Local File. Межстрановой обмен информацией, как ожидается, обеспечит четкое понимание того, где создается прибыль, сосредоточены продажи, сотрудники и активы, где начисляются и платятся налоги. Руководство и механизмы обеспечения надлежащего обмена уже разработаны, и первый основанный на них обмен информацией по трансфертному ценообразованию, как ожидается, состоится в 2017 г. [OECD, 2015e].

3) Совершенствование налоговых соглашений.

В области налоговых соглашений ключевые изменения касаются согласования изменений в Модельную налоговую конвенцию, обеспечивающих использование таких соглашений исключительно для устранения двойного налогообложения, а не включения их в комплексные схемы, направленные на перемещение прибыли в низконалоговые юрисдикции, а также гарантирующих предоставление льгот в соответствии с соглашениями только тем компаниям, которые имеют на них право (Мероприятие 6) [OECD, 2015f].

В рамках реализации Проекта BEPS было уточнено понятие постоянного представительства с учетом сегодняшних экономических и правовых реалий, в которых оно зачастую использовалось в рамках схем по выводу прибыли из-под налогообложения

(Мероприятие 7). Работа по данному направлению все еще продолжается и, как ожидается, будет завершена в 2016 г. [OECD, 2015g].

В рамках реализации Мероприятия 14 были выявлены 11 наилучших практик по упорядочению взаимосогласительной процедуры, согласован минимальный стандарт для обеспечения прогресса в разрешении споров, достигнута договоренность о создании соответствующего механизма мониторинга. Эти решения смогут обеспечить более эффективное и быстрое решение международных налоговых споров по поводу толкования и применения налоговых соглашений. Параллельно большая группа стран – участниц Проекта BEPS обязалась перейти к обязательной возможности использования механизмов арбитража при решении споров [OECD, 2015h]. Также планируется включение положений об арбитражном разбирательстве в многосторонний инструмент, разрабатываемый в рамках Мероприятия 15 [OECD, 2015i].

4) Принципы обеспечения справедливой налоговой конкуренции.

В рамках Мероприятия 5, направленного на обеспечение справедливости преференциальных налоговых режимов, страны – участницы Проекта BEPS провели обзор своих национальных норм и правил, чтобы гарантировать, что они не поощряют и не облегчают вывод прибыли из-под налогообложения. Все страны ОЭСР и «Группы двадцати» одобрили новый подход, согласно которому доход должен облагаться налогом в рамках преференциального режима, только если деятельность, генерирующая доход, осуществляется в той же юрисдикции. Шестнадцать налоговых режимов стран ОЭСР и партнеров по Проекту BEPS[9] были признаны полностью или частично несоответствующими данному подходу. Эти юрисдикции должны предложить поправки, помогающие устранить данные несоответствия [OECD, 2015j].

5) Преодоление пробелов в национальном законодательстве.

При реализации Проекта BEPS были разработаны типовые правила и выявлены наилучшие практики по отношению к ряду норм национального законодательства, затрагивающих международное налогообложение. К ним относятся типовые положения в отношении гибридных инструментов, которые позволяют скрывать налогооблагаемый доход или получать несколько налоговых вычетов для одного и того же расхода (Мероприятие 2) [OECD, 2015k]. Важным шагом с точки зрения снижения стимулов к выводу прибыли является разработка универсальных принципов в отношении контролируемых иностранных компаний в рамках реализации Мероприятия 3 [OECD, 2015l]. В области налоговых вычетов по процентам (Мероприятие 4) предложено принять универсальный подход, согласно которому налоговые вычеты компаний по процентам и экономически эквивалентным им платежам будут ограничены определенной долей прибыли до вычета процентов, налогов и амортизации (EBITDA) [OECD, 2015m].

6) Меры в области цифровой экономики.

Все меры в рамках реализации Плана BEPS, в частности в отношении статуса постоянного представительства, трансфертного ценообразования и правил для контролируемых иностранных компаний, будут также способствовать реализации Мероприятия 1 (BEPS в цифровой экономике). Эти меры препятствуют отделению доходов от процесса создания добавленной стоимости, что особенно распространено в так называемой цифровой экономике. Например, были разработаны правила, по которым НДС взимается в той стране, где находится потребитель. Эта мера особенно важна для онлайн-бизнеса, поскольку обеспечивает равные условия деятельности для внут-

[9] Бельгия, Китай, Колумбия, Франция, Венгрия, Израиль, Италия, Люксембург, Нидерланды, Португалия, Испания (плюс отдельно автономные сообщества Испании Страна Басков и Наварра), швейцарский кантон Нидвальден, Турция и Великобритания.

ренних и трансграничных поставщиков. Активно обсуждается использование опыта стран, которые уже ввели упрощенную систему взимания НДС, доказавшую свою эффективность с точки зрения повышения собираемости этого налога. С учетом продолжающейся эволюции цифровой экономики также было решено осуществлять мониторинг соответствующих вызовов, не связанных напрямую с практикой вывода прибыли, с целью возможного принятия согласованных решений в будущем в случае необходимости [OECD, 2015n].

С ноября 2015 г. начался новый этап работы по направлению борьбы с BEPS. Основной акцент в настоящее время ставится на внедрении новых согласованных правил. Некоторые из них фактически вступают в силу сразу после согласования, как, например, обновленное Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию. Реализация других мер требует внесения изменений в национальное налоговое законодательство, а также двусторонние соглашения [BEPS, 2015a]. При этом совершенствованию двусторонних налоговых соглашений должна способствовать реализация Мероприятия 15 Плана BEPS, предполагающего разработку многостороннего инструмента. Для разработки инструмента была создана рабочая группа, включающая представителей около 90 стран, в том числе России[10], целью которой является подготовка его итоговой версии и начало процедуры присоединения участников до конца 2016 г. [BEPS, 2015b].

Важным приоритетом в настоящее время также является мониторинг имплементации решений в рамках Пакета BEPS. В частности, лидеры «двадцатки» поручили ОЭСР разработать механизм, подразумевающий равноправное участие всех заинтересованных стран, в том числе развивающихся, для контроля за реализацией решений в 2016 г. [G20, 2015].

Как ожидается, сотрудничество ОЭСР и «Группы двадцати» по реализации мер в отношении размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли в части разработки и уточнения мер будет продолжаться в 2016 и 2017 гг., а завершение реализации проекта, с учетом необходимости вовлечения максимального количества стран и работы по смежным с BEPS направлениям, намечено на 2020 г. [BEPS, 2015b].

Несмотря на очевидные достижения, эффективное взаимодействие ОЭСР и «Группы двадцати» и демонстрацию возможностей «двадцатки» по определению направления действий и стимулированию работы международных институтов, в данном случае ОЭСР, реализация их совместного проекта по борьбе с размыванием налогооблагаемой базы и перемещением прибыли далека от завершения. При этом важное значение приобретает вовлечение в проект стран, не являющихся членами ОЭСР и «двадцатки», поскольку очевидно, что вопросы международного налогообложения будут все более актуальны для них и не смогут быть в полной мере решены без их участия. В этой связи велика вероятность создания новых инструментов и платформ для взаимодействия широкого круга участников по вопросам борьбы с BEPS.

Механизмы участия государств, не входящих в ОЭСР и «Группу двадцати», в проекте BEPS

Как уже было отмечено, в рамках совместного проекта по противодействию BEPS страны – члены «Группы двадцати» и ОЭСР впервые в качестве равноправных партнеров участвовали в пересмотре глобальных принципов налогообложения. В результате

[10] Work underway for the development of the BEPS Multilateral Instrument, OECD. Режим доступа: http://www.oecd.org/tax/treaties/work-underway-for-the-development-of-the-beps-multilateral-instrument.htm (дата обращения: 07.11.2016).

помимо стран ОЭСР в работу были включены другие ведущие экономики мира, в первую очередь страны БРИКС.

Кроме того, в процесс выработки решений в отношении BEPS были активно вовлечены через различные механизмы развивающиеся страны, не являющиеся членами ОЭСР и «двадцатки». Они принимали участие как непосредственно в обсуждениях проекта на встречах Комитета ОЭСР по бюджетно-финансовым вопросам (OECD Committee on Fiscal Affairs) и его рабочих групп, так и в региональных консультационных встречах, объединивших страны Африки, Азиатско-Тихоокеанского региона, Латинской Америки и Карибского бассейна, Восточной Европы и Центральной Азии. В результате напрямую в работу по проекту BEPS оказались вовлечены более 60 государств. Этот факт ознаменовал важнейшее изменение принципов глобального управления в налоговой сфере, которая ранее неизменно оставалась полем деятельности исключительно для стран – членов ОЭСР[11].

Напрямую в работе Комитета ОЭСР по бюджетно-финансовым вопросам участвуют 14 развивающихся стран: Азербайджан, Албания, Бангладеш, Вьетнам, Грузия, Кения, Марокко, Нигерия, Перу, Сенегал, Тунис, Филиппины, Хорватия и Ямайка[12].

Региональные консультации проводились совместно с региональными институтами, занимающимися налоговыми вопросами, включая Африканский форум налоговой администрации (African Tax Administration Forum, ATAF), Центр подготовки руководителей налоговых управлений и обсуждения вопросов налогообложения (Centre de Rencontres et d'Etudes des Dirigeants des Administrations Fiscales, CREDAF), Европейскую организацию налоговых администраций (Intra-European Organisation of Tax Administrations, IOTA), Межамериканский центр налоговых администраций (Inter-American Center of Tax Administrations, CIAT), и крупнейшими международными организациями, в том числе ООН, МВФ и Всемирным банком. Первый раунд консультаций состоялся в начале 2015 г. В нем приняла участие 61 страна, включая нескольких членов ОЭСР и «Группы двадцати» (Бразилию, Китай, Индию, Индонезию, Испанию, Корею, Турцию, Францию, Японию) и ряд развивающихся государств из разных регионов мира. Во втором раунде консультаций, прошедшем в 3-м квартале 2015 г., участвовало еще больше стран[13]. Участие развивающихся стран способствовало укреплению универсального характера вырабатываемых мер и более полному отражению интересов всех затронутых проблемой BEPS сторон в результатах проекта. Также активное участие в реализации проекта принимает Европейская комиссия, проводящая параллельно работу, направленную на совершенствование налогового законодательства ЕС [BEPS, 2015a].

В феврале 2016 г. ОЭСР представило новый механизм участия заинтересованных стран в работе по проекту BEPS (Inclusive Framework), разработанный по поручению «Группы двадцати». В рамках этого механизма предполагается формализовать участие не являющихся членами ОЭСР и «Группы двадцати» стран во встречах Комитета ОЭСР по бюджетно-финансовым вопросам на равноправных условиях. Это позволит всем заинтересованным участникам завершить разработку мер, предлагаемых к реализации в рамках проекта, и в дальнейшем осуществлять их пересмотр и мониторинг исполнения.

---

[11] G20 monitor: the Chinese 2016 G20 host year. Режим доступа: https://www.lowyinstitute.org/publications/g20-monitor-chinese-2016-g20-host-year (дата обращения: 07.11.2016).

[12] Developing countries and BEPS. OECD. Режим доступа: http://www.oecd.org/tax/developing-countries-and-beps.htm (дата обращения: 08.11.2016).

[13] Ibid.

Новый механизм в первую очередь займется оценкой прогресса в области минимизации неблагоприятной налоговой практики, злоупотреблений налоговыми соглашениями, обмена информацией в сфере трансфертного ценообразования и совершенствования инструментов разрешения международных налоговых споров. Также в рамках механизма будет продолжен сбор данных по налоговым проблемам цифровой экономики и экономическому влиянию Пакета BEPS. Для облегчения реализации мер по борьбе с BEPS в развивающихся странах участники механизма займутся разработкой индивидуальных руководств, направленных на решение первоочередных задач в этой сфере с учетом национальных приоритетов[14]. В конце февраля 2016 г. создание нового механизма было одобрено министрами финансов «Группы двадцати», которые призвали все заинтересованные страны принять активное участие в его работе [G20, 2016]. Предполагалось, что первая встреча в рамках нового механизма пройдет в Киото (Япония) в июне 2016 г.[15]

Указанная встреча состоялась 30 июня – 1 июля 2016 г. Помимо ранее принимавших участие в Проекте BEPS стран (члены «Группы двадцати» и ОЭСР), участие в ней приняли еще 36 юрисдикций, обязавшихся реализовывать согласованные меры по борьбе с размыванием налогооблагаемой базы и перемещением прибыли на национальном уровне. Таким образом, общее количество участников Проекта достигло 82. Кроме того, еще 21 юрисдикция выразила намерение присоединиться к Проекту в ближайшее время[16].

К августу 2016 г. число участников механизма Inclusive Framework достигло 85[17].

Таким образом, в рамках Проекта BEPS активную роль играют не только государства-члены инициатора и основного исполнителя – ОЭСР и «Группы двадцати», но и другие страны. Для этого ОЭСР активно задействует механизмы придания странам, не являющимся членами организации, статуса ключевых партнеров, позволяющего активно вовлекать эти государства в процесс выработки и распространения новых стандартов и норм. Важным инструментом интеграции максимального числа стран в процесс выработки мер в отношении BEPS также являются механизмы региональных консультаций, онлайн-консультаций и других встреч с участием их представителей.

Позиция бизнеса по BEPS

В Проект BEPS также активно включены негосударственные структуры. За время его реализации, т.е. менее чем за три года, было получено более 1400 развернутых комментариев от представителей бизнеса, некоммерческого сектора и научного сообщества. Состоялось 11 широких общественных обсуждений, причем для обеспечения прозрачности процесса были организованы их прямые трансляции. Основным резуль-

[14] All interested countries and jurisdictions to be invited to join global efforts led by the OECD and G20 to close international tax loopholes. OECD. Режим доступа: http://www.oecd.org/ctp/all-interested-countries-and-jurisdictions-to-be-invited-to-join-global-efforts-led-by-the-oecd-and-g20-to-close-international-tax-loopholes.htm (дата обращения: 08.11.2016).

[15] Ibid.

[16] First meeting of the new inclusive framework to tackle Base Erosion and Profit Shifting marks a new era in international tax co-operation. OECD. Режим доступа: http://www.oecd.org/tax/beps/first-meeting-of-the-new-inclusive-framework-to-tackle-base-erosion-and-profit-shifting-marks-a-new-era-in-international-tax-co-operation.htm (дата обращения: 08.11.2016).

[17] BEPS Members. OECD. Режим доступа: http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf (дата обращения: 08.11.2016).

татом общественных консультаций стал более широкий учет позиции представителей бизнеса из участвующих в Проекте BEPS стран при разработке конкретных мер в рамках его реализации. В частности, было указано на недопущение избыточного регулирования, когда в сферу действия новых норм и правил могут попадать небольшие компании, не вовлеченные в схемы вывода прибыли за рубеж [BEPS, 2015a].

Также широкая дискуссия развернулась по поводу раскрытия налоговыми органами информации. В частности, позиция представителей бизнеса стран ОЭСР, объединенных в рамках Консультативного комитета ОЭСР по вопросам бизнеса и промышленности (BIAC), заключается в необходимости максимальной защиты данных, предоставляемых компаниями [BIAC, 2016]. Существуют опасения, что информация, которая должна быть доступна только налоговым органам, может, в силу политических причин или возникновения конфликтных ситуаций между конкретными компаниями и властями стран их присутствия, стать общедоступной, что может нанести ущерб бизнесу[18]. В то же время представители Консультативного комитета по делам профсоюзов (TUAC) при ОЭСР озвучивают беспокойство относительно недоступности налоговой информации широкому кругу заинтересованных сторон[19]. Некоторые представители деловых кругов высказывали опасения, что имплементация договоренностей в рамках Проекта BEPS будет неполной и неравномерной в разных странах, что приведет к длительному периоду неопределенности и возникновению многочисленных спорных ситуаций для бизнеса[20]. Также отмечается, что в настоящее время отсутствует четкая и понятная система индикаторов для атрибутирования (отнесения) доходов к конкретным налоговым юрисдикциям. Ее разработка запланирована, в частности, в рамках мероприятий BEPS по трансфертному ценообразованию, однако, несмотря на очевидные плюсы, может привести к фундаментальному изменению подходов к международному налогообложению, создав неопределенность для бизнеса и налоговых органов[21].

Тем не менее в целом Проект BEPS считается своевременным и необходимым всеми заинтересованными сторонами. Так, упомянутый выше BIAC рассматривает деятельность в отношении BEPS, осуществляемую ОЭСР в соответствии с мандатом «Группы двадцати», как возможность укрепить доверие государственного и частного сектора к системе корпоративного налогообложения. Вместе с тем представители BIAC отмечают необходимость учета всего спектра ожидаемых и ненамеренных последствий реализации новых стандартов налогообложения, а также взаимосвязи между различными мероприятиями Плана BEPS[22].

Наибольшее опасение делового сообщества ОЭСР вызывает недостаточная изученность экономического влияния предлагаемых мер. В частности, возможно общее снижение деловой активности в некоторых странах в силу применения более строгого налогового законодательства и ограничение легальных экономических операций, способствующих повышению эффективности рынков. Соответственно, BIAC указывает

[18] G20 monitor: the Chinese 2016 G20 host year. Режим доступа: https://www.lowyinstitute.org/publications/g20-monitor-chinese-2016-g20-host-year (дата обращения: 07.11.2016).

[19] Submission to the “Bureau Plus” of the OECD Committee on Fiscal Affairs TUAC comments on the implementation fo the OECD/G20 Base Erosion Profit Shifting (BEPS) Action Plan. Режим доступа: http://www.tuac.org/en/public/e-docs/00/00/0F/D4/document_doc.phtml (дата обращения: 07.11.2016).

[20] Navigating BEPS: What the tax function of today needs to know for tomorrow. Режим доступа: http://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2015/navigating-beps---head-of-tax_final_hi-res.pdf (дата обращения: 08.11.2016).

[21] G20 monitor: the Chinese 2016 G20 host year. Режим доступа: https://www.lowyinstitute.org/publications/g20-monitor-chinese-2016-g20-host-year (дата обращения: 07.11.2016).

[22] International taxation and BEPS. Режим доступа: http://biac.org/focus-areas/international-taxation/ (дата обращения: 08.11.2016).

на необходимость увязки целей Проекта BEPS и задач обеспечения экономического роста на основе увеличения трансграничной торговли и инвестиций [BIAC, 2015]. Кроме того, представители бизнеса поддерживают высказанное министрами финансов «двадцатки» предложение о разработке рамочного руководства по обеспечению и мониторингу реализации решений в рамках борьбы с размыванием налогооблагаемой базы. Отсутствие подобного руководства может, в силу новизны и сложности большинства разработанных мер, привести к созданию неравных условий для бизнеса в разных странах, повышению издержек соответствия новым правилам, росту неопределенности для бизнеса и увеличению количества случаев двойного налогообложения. Еще одной негативной стороной реализации проекта может стать чрезмерно широкий масштаб большинства предлагаемых мер, расширяющий сферу регулирования за пределы непосредственно относящейся к размыванию налогооблагаемой базы и перемещению прибыли деятельности и затрудняющий, таким образом, универсальную и эффективную реализацию Плана BEPS. Наконец, беспокойство бизнеса вызывает стремление некоторых стран как можно быстрее обеспечить в полной мере внедрение норм, препятствующих BEPS, в национальное законодательство. Негативным последствием такого шага может стать реализация не до конца выверенных решений. Так, например, вопрос распределения прибыли применительно к постоянным представительствам (Мероприятие 7) является весьма сложным, и на уровне ОЭСР была достигнута договоренность о необходимости его дальнейшей проработки[23].

Однако необходимо еще раз подчеркнуть, что с самого начала работы над Проектом BEPS представители делового сообщества поддерживали ее необходимость. Многочисленные замечания и рекомендации, в частности представленные BIAC, направлены в конечном счете на обеспечение комплексного и эффективного решения проблемы размывания налоговой базы и перемещения прибыли.

Заключение

Деятельность в отношении BEPS является одним из самых успешных направлений работы «Группы двадцати». За короткий срок по этому приоритету, до недавнего времени отсутствующему в повестке дня международных институтов, удалось добиться ощутимых практических результатов. «Двадцатка» смогла не только повысить свою легитимность в качестве важнейшего института глобального экономического управления, обеспечив согласование единых позиций стран-членов по широкому кругу вопросов, но и успешно выполнила функцию лидера, придав импульс активному включению ОЭСР в работу по данному направлению. В настоящее время Проект BEPS является примером наиболее эффективного взаимодействия двух институтов.

Работа в отношении BEPS еще далека от завершения. Различные трактовки стандартов BEPS, риски усиления налоговой конкуренции между странами и повышения общей налоговой нагрузки на бизнес являются проблемами, для которых предстоит найти решения. В этой связи положительную роль играет проводимая ОЭСР и «Группой двадцати» политика, направленная на участие в разработке и дальнейшей реализации на страновом уровне мер в отношении BEPS государств, не являющихся членами двух этих институтов, в том числе развивающихся стран, а также представителей частного сектора. Дальнейшее привлечение заинтересованных сторон в открытом и про-

[23] Final BEPS Project Recommendations: Position Summary, January 2016. Режим доступа: http://biac.org/wp-content/uploads/2016/01/2016-BIAC-BEPS-Project-Recommendations.pdf (дата обращения: 08.11.2016).

зрачном формате и стремление к учету их интересов позволит ОЭСР и «двадцатке» не только успешно решать проблему размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли, но и придать стимул другим реформам в сфере международного налогообложения для реализации целей обеспечения глобального роста и развития.

Литература

BEPS (2015a) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Final Reports. Information Brief. Режим доступа: http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-information-brief.pdf (дата обращения: 08.11.2016).

BEPS (2015b) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Explanatory Statement. Final Reports. Режим доступа: https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf (дата обращения: 08.11. 2016).

BIAC (2015) BEPS Position Paper, December. Режим доступа: http://biac.org/wp-content/uploads/2015/12/BIAC-Position-Paper-December-2015.pdf (дата обращения: 08.11.2016).

BIAC (2016) BIAC Statement to Annual Consultation with OECD Ambassador. Режим доступа: http://biac.org/wp-content/uploads/2016/01/2016-BIAC-Statement-to-Ambassadors1.pdf (дата обращения: 08.11. 2016).

G20 (2010) Multi-Year Action Plan on Development Seoul, November 12. Режим доступа: http://www.g20.utoronto.ca/2010/g20seoul-development.html (дата обращения: 08.11.2016).

G20 (2013a) Communiqué of Meeting of G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, Moscow, February 16. Режим доступа: http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0216-finance.html (дата обращения: 08.11.2016).

G20 (2013b) Communiqué of Meeting of G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, Moscow, July 20. Режим доступа: http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0720-finance.html (дата обращения: 08.11.2016).

G20 (2014) G20 Leaders' Communiqué, Brisbane, November 16. Режим доступа: http://www.g20.utoronto.ca/2014/2014-1116-communique.html (дата обращения: 08.11.2016).

G20 (2015) G20 Leaders' Communiqué, Antalya, Turkey, November 16. Режим доступа: http://www.g20.utoronto.ca/2015/151116-communique.html (дата обращения: 08.11.2016).

G20 (2016) Communiqué G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting. Режим доступа: http://www.g20.org/English/Documents/Current/201603/t20160302_2182.html (дата обращения: 08.11. 2016).

OECD (1998) Harmful Tax Competition, An emerging Global Issue. Режим доступа: http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf (дата обращения: 07.11.2016).

OECD (2011) Tax Transparency 2011: Report on Progress. Режим доступа: http://www.oecd.org/tax/transparency/48981620.pdf (дата обращения: 08.11.2016).

OECD (2012) Progress Report to the G20 Los Cabos, Mexico, June. Режим доступа: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/G20_Progress_Report_June_2012.pdf (дата обращения: 08.11.2016).

OECD (2013a) Addressing Base Erosion and Profit Shifting, July 16. Режим доступа: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-russian-version_9789264201262-ru (дата обращения: 08.11.2016).

OECD (2013b) Revised Discussion Draft On Transfer Pricing Aspects of Intangibles. Режим доступа: http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/revised-discussion-draft-intangibles.pdf (дата обращения: 08.11.2016).

OECD (2014) Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, April 10. Режим доступа: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-russian-version_9789264207837-ru (дата обращения: 08.11.2016).

OECD (2015a) OECD Presents Outputs of OECD/G20 BEPS Project for Discussion at G20 Finance Ministers Meeting. Режим доступа: http://www.oecd.org/ctp/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm (дата обращения: 08.11.2016).

OECD (2015b) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Executive Summaries. Final Reports. Режим доступа: http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf (дата обращения: 08.11.2016).

OECD (2015c) Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report. Режим доступа: http://www.oecd.org/tax/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report-9789264241343-en.htm (дата обращения: 08.11.2016).

OECD (2015d) Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports. Режим доступа: http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm (дата обращения: 08.11.2016).

OECD (2015e) Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report. Режим доступа: http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm (дата обращения: 08.11.2016).

OECD (2015f) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report. Режим доступа: http://www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report-9789264241695-en.htm (дата обращения: 08.11.2016).

OECD (2015g) Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report. Режим доступа: http://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm (дата обращения: 08.11.2016).

OECD (2015h) Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report. Режим доступа: http://www.oecd.org/tax/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm (дата обращения: 08.11.2016).

OECD (2015i) Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report. Режим доступа: http://www.oecd.org/tax/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report-9789264241688-en.htm (дата обращения: 08.11.2016).

OECD (2015j) Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report. Режим доступа: http://www.oecd.org/tax/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm (дата обращения: 08.11.2016).

OECD (2015k) Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report. Режим доступа: http://www.oecd.org/tax/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm (дата обращения: 08.11.2016).

OECD (2015l) Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report. Режим доступа: http://www.oecd.org/tax/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report-9789264241152-en.htm (дата обращения: 08.11.2016).

OECD (2015m) Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report. Режим доступа: http://www.oecd.org/tax/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2015-final-report-9789264241176-en.htm (дата обращения: 08.11.2016).

OECD (2015n) Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report. Режим доступа: http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm (дата обращения: 08.11.2016).

BEPS Action Plan: Global Tax Cooperation

A. Shelepov

Andrey Shelepov – Researcher, Center for International Institutions Research, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration; 11 Prechistenskaya naberezhnaya, 119034 Moscow, Russian Federation; E-mail: shelepov-av@ranepa.ru

Abstract

Given the dynamics of economic and financial globalization, national tax authorities often do not have adequate tools to effectively combat tax avoidance practices that exploit gaps in the existing tax rules. To address the global problem of tax base erosion and profit shifting (BEPS), the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) and the Group of 20 (G20) have consolidated their efforts on an equal footing. Their joint BEPS Action Plan allowed to involve more than 100 countries, both developing and advanced, in designing and implementing rules aimed at aligning the generation of profits and their taxation and increasing the predictability, transparency and flexibility of the international tax environment for business.

This article examines the history of the BEPS project, emphasizing the mode of OECD – G20 engagement in global tax governance, describes the key recommendations made by international institutions to tackle BEPS and forecasts further developments in the area. The author pays special attention to the mechanisms designed to stimulate participation by non-OECD and non-G20 members in the BEPS project and the stance of business on the proposed reforms. He concludes that the work on BEPS is far from finished. Different interpretations of standards, risks of strengthening tax competition between countries and potentially excessive tax burdens on businesses should be addressed. In this regard, OECD and G20 should strengthen their efforts to ensure the participation of developing countries and the private sector, which would stimulate other reforms in international taxation to support global growth and development.

Key words: base erosion and profit shifting; Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD); Group of 20 (G20); taxation; multinational enterprises

References

BEPS (2015a) *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Final Reports. Information Brief. Available at: http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-information-brief.pdf (accessed 08 November 2016).

BEPS (2015b) *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Explanatory Statement. Final Reports. Available at: https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf (accessed 08 November 2016).

BIAC (2015) *BEPS Position Paper*, December. Available at: http://biac.org/wp-content/uploads/2015/12/BIAC-Position-Paper-December-2015.pdf (accessed 08 November 2016).

BIAC (2016) *BIAC Statement to Annual Consultation with OECD Ambassador*. Available at: http://biac.org/wp-content/uploads/2016/01/2016-BIAC-Statement-to-Ambassadors1.pdf (accessed 08 November 2016).

G20 (2010) *Multi-Year Action Plan on Development Seoul*, November 12. Available at: http://www.g20.utoronto.ca/2010/g20seoul-development.html (accessed 08 November 2016).

G20 (2013a) *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 08 November 2016).

G20 (2013b) *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 08 November 2016).

G20 (2014) *G20 Leaders' Communiqué*, Brisbane, November 16. Available at: http://www.g20.utoronto.ca/2014/2014-1116-communique.html (accessed 08 November 2016).

G20 (2015) *G20 Leaders' Communiqué*, Antalya, Turkey, November 16. Available at: http://www.g20.utoronto.ca/2015/151116-communique.html (accessed 08 November 2016).

G20 (2016) *Communiqué G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting*. Available at: http://www.g20.org/English/Documents/Current/201603/t20160302_2182.html (accessed 08 November 2016).

OECD (1998) *Harmful Tax Competition, An emerging Global Issue*. Available at: http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf (accessed 08 November 2016).

OECD (2011) *Tax Transparency 2011: Report on Progress*. Available at: http://www.oecd.org/tax/transparency/48981620.pdf (accessed 08 November 2016).

OECD (2012) *Progress Report to the G20 Los Cabos*, Mexico, June. Available at: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/G20_Progress_Report_June_2012.pdf (accessed 08 November 2016).

OECD (2013a) *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, July 16. Available at: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-russian-version_9789264201262-ru (accessed 08 November 2016).

OECD (2013b) *Revised Discussion Draft On Transfer Pricing Aspects of Intangibles*. Available at: http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/revised-discussion-draft-intangibles.pdf (accessed 08 November 2016).

OECD (2014) *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, April 10. Available at: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-russian-version_9789264207837-ru (accessed 08 November 2016).

OECD (2015a) *OECD Presents Outputs of OECD/G20 BEPS Project for Discussion at G20 Finance Ministers Meeting*. Available at: http://www.oecd.org/ctp/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm (accessed 08 November 2016).

OECD (2015b) *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Executive Summaries. Final Reports. Available at: http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf (accessed 08 November 2016).

OECD (2015c) *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report*. Available at: http://www.oecd.org/tax/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report-9789264241343-en.htm (accessed 08 November 2016).

OECD (2015d) *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports*. Available at: http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm (accessed 08 November 2016).

OECD (2015e) *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*. Available at: http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm (accessed 08 November 2016).

OECD (2015f) *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*. Available at: http://www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report-9789264241695-en.htm (accessed 08 November 2016).

OECD (2015g) *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report*. Available at: http://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm (accessed 08 November 2016).

OECD (2015h) *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report*. Available at: http://www.oecd.org/tax/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm (accessed 08 November 2016).

OECD (2015i) *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report*. Available at: http://www.oecd.org/tax/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report-9789264241688-en.htm (accessed 08 November 2016).

OECD (2015j) *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*. Available at: http://www.oecd.org/tax/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm (accessed 08 November 2016).

OECD (2015k) *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report*. Available at: http://www.oecd.org/tax/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm (accessed 08 November 2016).

OECD (2015l) *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report*. Available at: http://www.oecd.org/tax/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report-9789264241152-en.htm (accessed 08 November 2016).

OECD (2015m) *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report*. Available at: http://www.oecd.org/tax/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2015-final-report-9789264241176-en.htm (accessed 08 November 2016).

OECD (2015n) *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report.* Available at: http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm (accessed 08 November 2016).